UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

LES

TARIFS SUCCESSORAUX

LA LÉGISLATION NOUVELLE :

LA DÉDUCTION DU PASSIF & LE PRINCIPE DE PROGRESSION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences juridiques)

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le Samedi 5 Mars 1910, à une heure et demie

PAR

P. HUGOT

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

SOUS LA PRÉSIDENCE DE M. EUGÈNE GAUDEMET, PROFESSEUR

SUFFRAGANTS { M. HÉMARD, PROFESSEUR
M. HUGUENEY, AGRÉGÉ

DIJON

IMPRIMERIE EUGÈNE JACQUOT

12, rue Berbisey, 12

—

1910

LES

TARIFS SUCCESSORAUX

UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

LES

TARIFS SUCCESSORAUX

LA LÉGISLATION NOUVELLE :

LA DÉDUCTION DU PASSIF & LE PRINCIPE DE PROGRESSION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences juridiques)

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le Samedi 5 Mars 1910, à une heure et demie

ACAD. LUGDUNAT. BIBL.

PAR

P. HUGOT

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

SOUS LA PRÉSIDENCE DE M. EUGÈNE GAUDEMET, PROFESSEUR

SUFFRAGANTS { M. HÉMARD, PROFESSEUR
M. HUGUENEY, AGRÉGÉ

DIJON

IMPRIMERIE EUGÈNE JACQUOT

12, rue Berbisey, 12

1910

LES

TARIFS SUCCESSORAUX

INTRODUCTION

L'Impôt, que Vauban appelle « le soutien de l'État », l'impôt, si critiqué souvent par les contribuables, a donné lieu à une foule d'ouvrages de la part des économistes et hommes d'État. Beaucoup de philosophes même se sont illustrés par son étude. Les journaux, les revues en traitent fréquemment, et divers projets de réforme générale de l'impôt ont été présentés au Parlement.

A l'origine, l'impôt était faible et même souvent n'existait pas, les revenus du domaine de la Couronne suffisant aux dépenses du royaume. Mais bientôt, dès 1444, nous voyons Charles VII instituer les milices et la taille perpétuelle, donnant ainsi naissance du même coup à l'armée permanente et à l'impôt.

Différentes définitions ont été données de l'impôt.

A côté de celle peu compromettante du *Dictionnaire de l'Académie française* : « Impôt, charge publique, droit imposé sur certaines choses », à côté d'autres définitions inexactes ou incomplètes, nous trouvons : celle de M. Paul Leroy-Beaulieu (1) : « L'impôt est la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses du Gouvernement » ; celle de Adam Smith (2) : « L'impôt est la contribution de tous les membres de la société ou d'une partie de ces membres aux dépenses du gouvernement »; celle enfin de M. Stourm (3) : « ... un prélèvement opéré sur les facultés individuelles des contribuables pour subvenir aux besoins des services publics. » Ces définitions, dont le cadre de cette étude ne nous permet pas d'aborder ici la critique, dégagent suffisamment, à notre avis, une idée générale de l'impôt. Cela nous suffira cependant pour en indiquer les caractères particuliers, et pour en faire ensuite application aux droits de l'enregistrement, et spécialement à l'impôt sur les mutations par décès.

Pour que l'impôt soit juste et équitable, il faut qu'il obéisse aux divers principes que nous a indiqués Adam Smith (4) : 1° Il doit d'abord être réparti proportionnellement aux revenus de chaque contribuable; 2° sa quotité et l'époque du paiement doivent être suffisamment connues pour éviter les contesta-

---

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, t. I, p. 151.

(2) Adam Smith, *Richesse des nations*, livre V, chap. II, 2e section.

(3) R. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, 2e édition, Paris, 1905, chap. II, § 3.

(4) Ad. Smith, *Richesse des nations*, livre V, chap. II, section 2.

tions; 3° il doit être perçu sous les formes les moins incommodes pour les contribuables, et aux époques où ce paiement leur est le plus facile; 4° il doit rester le moins longtemps possible improductif dans les caisses de l'État; 5° enfin, le contrôle doit être suffisant pour empêcher les contribuables d'échapper par fraude au paiement.

Les droits d'enregistrement, et spécialement l'impôt sur les mutations par décès n'obéissent qu'en partie à ces principes. Ils ne sont pas, en premier lieu, proportionnels aux revenus de chaque contribuable. En matière de mutations par décès, la taxe diffère selon les degrés de parenté, et peut ainsi varier entre 1 °/₀, en ligne directe, et 20 fr. 50 °/₀ entre étrangers au delà de 50 millions, depuis l'application de la loi du 25 février 1901 et le régime progressif qu'elle a organisé. Au reste, le seul mot de progression est bien la négation même de la proportionnalité.

Quant aux mutations entre vifs, cette proportionnalité n'est pas non plus scrupuleusement observée, car aux droits de mutation proprement dits viennent s'ajouter des droits de transcription, droits fixes d'hypothèques et droits de timbre, qui, souvent à peu près les mêmes pour chaque acte, font au contraire verser par les contribuables un pourcentage plus élevé, lorsque ces actes portent sur des sommes plus faibles. Il y a même là une sorte de progression à rebours.

Si, passant au second principe, nous rappelons que la quotité et l'époque de son paiement doivent être suffisamment connues pour éviter les contestations, nous voyons qu'il n'en est pas toujours de même en

matière de mutations par décès. En pratique, les déclarations de successions sont faites par des officiers ministériels ou agents d'affaires; et l'intervention de ces personnes est nécessitée par les difficultés que comportent les déclarations, qui donnent généralement lieu à toute une liquidation compliquée.

Nous n'insisterons pas sur les troisième et quatrième principes, qui ne sont que questions de délais ou de versement par les agents.

Arrivons au cinquième qui régit l'organisation du contrôle. C'est surtout à ce point de vue que laisse à désirer notre impôt sur les mutations. Trop souvent, on ne l'acquitte qu'en partie, et quelquefois même, on ne le paie pas du tout. Cet abus résulte de ce que, malgré le système complet, trop compliqué même, du *Répertoire* et des *Bulletins mobiles*, certains biens du *de cujus* peuvent échapper à l'investigation du receveur. Il provient surtout des évaluations trop fréquemment insuffisantes données par les héritiers aux revenus des propriétés, ce revenu servant à en déterminer la valeur; et comment alors prouver dans la plupart des cas cette insuffisance? Cet abus est encore causé par ce fait que, en général, l'argent restant au décès ou les titres au porteur ne sont pas compris dans les déclarations. En cas de mutation entre vifs, le défaut ne disparaît pas, car souvent, presque toujours même, les prix de vente réels seront dissimulés, l'acte n'indiquant qu'une somme de beaucoup inférieure.

Tels sont les défauts de notre impôt sur les successions, impôt dont un rapide exposé historique va nous montrer l'origine. Après avoir examiné ce qu'il

était sous l'empire romain et au moyen âge, nous verrons ce qu'en a fait la Révolution, et nous arriverons enfin à la loi fondamentale de l'Enregistrement du 22 frimaire an VII.

SECTION I

L'impôt sur les mutations par décès en droit romain.

L'impôt sur les mutations par décès, tel qu'il était perçu à Rome, n'a pas été l'origine de notre impôt successoral français. Celui-ci, au contraire, provient, comme nous le verrons, des droits prélevés au moyen âge. Toutefois, le moyen âge ayant subi profondément l'influence du droit romain, et certaines prescriptions de cette époque ayant inspiré nos législateurs, notamment dans la loi du 25 février 1901, il nous paraît indispensable de rechercher quel était l'impôt sur les mutations par décès tel que l'ont conçu les Romains.

Sous l'empire romain, depuis l'avènement d'Auguste, la charge des impôts devint écrasante et pesa sur tous : les riches donnaient leur or, les pauvres leur travail. Les exactions des fonctionnaires jointes à la cupidité des proconsuls et à l'avidité des empereurs opprimaient le contribuable. Le trésor public, ou *Ærarium*, vint bientôt se confondre avec le trésor particulier de l'empereur, ou *Fiscus*, lorsque celui-ci eut concentré en ses mains tous les pouvoirs.

Outre les revenus des biens de l'État ou de l'empereur, cette caisse recevait divers impôts directs ou indirects.

Les principaux impôts directs étaient l'*indictio* ou impôt foncier, non appliqué en Italie; la *capitatio* ou impôt personnel mobilier, tous deux répartis d'après le cens sur la déclaration du contribuable, puis un impôt des patentes, *lustralis conlatio*, sur les commerçants, et enfin diverses charges analogues aux corvées ou prestations.

Les impôts indirects portaient sur les affranchissements d'esclaves, les procès, le sel, etc. Il existait aussi des droits de douane ou d'octroi. Enfin, un impôt sur les mutations, comprenant le *venalitium*, droit proportionnel sur certaines ventes, et la *vicesima hereditatum*, taxe du vingtième sur les mutations par décès. C'est ce dernier seulement que nous allons étudier rapidement en envisageant successivement :

1° L'historique de la *vicesima hereditatum*;

2° Son assiette;

3° Le recouvrement de l'impôt : délais, peines de retard et agents de perception.

§ 1. — *Historique de l'impôt sur les successions.*

L'impôt sur les successions fut établi en l'an 759 de Rome par Auguste, et Dion Cassius, nous rapportant dans son *Histoire romaine* comment il fut créé, nous dit : « *Igitur Augustus... jussit dari sibi vigesimam partem hereditatum, legatorum ac donationum, quæ mortis causa fiunt, nisi si qua essent proximis agnatis*

aut pauperibus hominibus relicta ; idque fecit quasi in Commentariis Cæsaris hoc genus tributi scriptum reperisset ; qua de re conturbatus est populus romanus (1). » Auguste rétablissait donc une ancienne taxe.

A quelle époque remontait cet impôt? Divers auteurs allemands voient son origine dans une loi *Voconia* qui en l'an 585 (168 av. J.-C.) statua *de mulierum legatis et hereditatibus*, se basant sur un rapprochement entre le passage précité de Dion Cassius et le *Panégyrique de Trajan* (chapitre XLII), où Pline met sur la même ligne la loi *Julia* qui établit le droit de succession et la loi *Voconia*, d'où ils concluent que ces deux lois devaient avoir le même objet. Mais il y a eu tant de *leges Juliæ* dues à Auguste ou César que Pline a pu fort bien faire allusion à une autre.

La loi *Voconia* contient deux dispositions. La première, que Pline n'a pu avoir en vue, est ainsi formulée par Gaïus (2) : « *Mulier qui ab eo qui centum millia aeris census est, per legem Voconiam heres institui non potest.* » La seconde l'est ainsi : « *Ne cui plus legatorum nomine mortisve causâ capere liceret, quam heredes caperunt* (3) », voulant qu'aucun legs, lorsque la fortune dépasse un certain chiffre, ne procure un émolument supérieur à celui de l'héritier.

Il est probable que la sanction de cette interdiction n'était pas la nullité du legs, mais seulement le paiement d'une amende au fisc, la loi *Furia testamentaria*

---

(1) DION CASSIUS, *Histoire romaine*, LV, 25.
(2) GAÏUS, *Commentaires*, II, 274.
(3) *Ibid.*, II, 256.

de l'an 571 (183 av. J.-C.) punissant d'un droit du quadruple celui qui recueillait un legs supérieur à mille as (1).

Quoi qu'il en soit, cet impôt, institué pour subvenir aux frais de la guerre contre Sextus Pompée, disparut avec la cause qui l'avait fait naître. Créé en l'an 714 de Rome il ne frappait que les successions testamentaires. Il est probable que son taux était du vingtième, mais les renseignements sur son compte font totalement défaut. Cette pénurie de documents, ainsi que l'impopularité de l'impôt, nous font également présumer que son existence ne fut qu'éphémère.

L'empereur Auguste, en l'an 759 de Rome (5 après J.-C.), le rétablit afin d'en faire une ressource de l'*Ærarium militare*. Cette caisse spéciale, destinée à l'entretien de l'armée permanente, créée par Auguste, reçut aussi les sommes provenant d'un impôt sur le prix des esclaves vendus, et qui était du cinquantième puis du vingt-cinquième (2), puisqu'il fut appelé *quinta et vicesima venalitium*. Y entrèrent également les produits d'une taxe sur le centième des biens vendus par adjudication (*centesima auctionum vectigal rerum venalium*), taxe créée par Auguste. Le droit sur les successions fut le principal aide de cette caisse militaire, et réalisa le rêve d'Auguste d'entretenir son armée au moyen des impôts (3).

L'impôt sur les successions resta longtemps en vigueur après Auguste, mais on ne trouve plus sous

---

(1) Gaïus, *Commentaires*, II, 225.
(2) Dion Cassius, LV, 31.
(3) *Ibid.*, LII, 27 et 28.

Justinien aucune trace de la *vicesima hereditatum*. Le Digeste, le Code et les Novelles sont muets sur son compte, et en outre Justinien, dans une constitution de 531 qui figure au Code (1), constate qu'une partie d'un édit d'Adrien est devenue inutile, la *vicesima hereditatum* qu'il était venu sanctionner ayant cessé d'être en vigueur.

Pourquoi cette disparition, et, en général, celle de tous les impôts indirects? Elle tient évidemment à la difficulté de perception, croissant avec le désordre de l'empire. Certes, les charges du Trésor augmentant sans cesse ne semblent pas avoir conseillé la suppression d'impôts, en général assez lucratifs. Leur disparition a été motivée par la mauvaise organisation de la perception des impôts indirects, et par la fraude qui devenait plus fréquente et plus facile. Par contre l'impôt foncier, dont l'assiette était aisée à déterminer, croissait avec les besoins du Trésor et remplaçait tous les autres impôts; pesant lourdement sur la propriété il greva, depuis Dioclétien, le sol italique même.

§ 2. — *Assiette de la* Vicesima hereditatum.

Avant Auguste l'impôt n'avait atteint que les successions testamentaires; la loi *Julia vicesima* s'appliqua aux successions *ab intestat* (2) et aux testaments. Il est probable qu'elle frappait aussi les donations *mortis causa*, par assimilation aux legs :

(1) Code, loi 3, *De edicto divi Hadriani tollendo*, VI, 33.
(2) Dion Cassius, LV, 25.

étant une loi fiscale elle devait tendre à élargir son champ d'application.

D'après Dion Cassius (loc. cit.) elle portait uniquement sur les citoyens romains, Auguste voulant leur faire payer un impôt qui remplaçât pour eux l'impôt foncier que versaient les provinces. Pline nous dit aussi (chap. XXXVII) que les *novi cives* étaient, dès l'octroi du droit de cité, assujettis à la *vicesima hereditatum*. C'est ce motif qui, sans doute, pousse Caracalla à accorder le droit de cité à tout l'Empire (1), afin d'étendre ainsi l'impôt sur les successions à des provinciaux qui continuaient à payer l'impôt foncier.

Atteignant seulement les citoyens la taxe édictée par la *Julia vicesima* devait s'appliquer à tous les biens recueillis par eux. Il est probable qu'elle devait frapper même les immeubles situés en province et revenant à des *cives*, quoique ces biens eussent déjà payé le *tributum soli* ou impôt foncier. Cette pratique faisait bien acquitter deux fois l'impôt par ces immeubles sis en province, et était contraire au principe : *non bis in idem*, mais le droit fiscal n'en est pas à une injustice, et nous avons eu longtemps en France l'exemple de la non déduction du passif.

La *vicesima hereditatum* n'était pas exigée des provinciaux et s'appliquait aux seuls *cives*. Le droit de cité, en effet, d'abord peu répandu, puisque Auguste, qui en était très avare, ne l'accordait qu'aux notables ou aux grands propriétaires, s'étendit rapidement avec ses successeurs, augmentant ainsi le champ

---

(1) Dion Cassius, LXXVII, 9.

d'application de l'impôt. Primitivement cet élargissement ne produisait pas de bénéfice pour le Trésor, les villes assimilées à l'Italie étant affranchies de l'impôt foncier (1) ; mais il est probable que plus tard la concession du droit de cité fut faite sans exemption des impôts provinciaux, ce qui explique du reste l'extension du *jus italicum* et les recettes du Trésor.

Ce fut enfin le but certain de Caracalla qui accorda au commencement du IIIe siècle le droit de cité à tout l'empire, ainsi que le constate Ulpien (2) : « *In orbe romano qui sunt, ex constitutione imperatoris Antonini cives romani effecti sunt.* » Caracalla n'agissait certes pas dans une pensée généreuse ; il voulait étendre la *vicesima hereditatum*, et accompagna sa réforme de l'atténuation de l'exemption dont jouissaient les proches, de l'extension de l'impôt aux donations entre vifs, et surtout de l'élévation du tarif qui, doublé, créa ainsi une *decima hereditatum*.

Ce taux ne fut pas maintenu par ses successeurs. Macrin revint en effet, dès son élévation à la dignité impériale, au tarif de 5 % ou *vicesima hereditatum* (3). Toutefois il ne toucha pas à la constitution de Caracalla, en ce qu'elle donnait à tout l'Empire le droit de cité, laissant ainsi tous les provinciaux bénéficier des avantages accordés aux citoyens par la législation romaine, le *connubium* et le *commercium* dans le droit privé, le *jus honorum* et le *jus suffragii* dans le droit public, avantages qui pour eux compensaient

---

(1) L. 8, § 7 *Dig., De censibus*, L. 15.
(2) L. 17 *Dig., De statu hominum*, I, 5.
(3) Dion Cassius, LXXXVIII, 12.

les nouvelles charges qui leur étaient imposées; cette obligation de supporter la *vicesima hereditatum* ne les avait d'ailleurs nullement dispensés de payer le *tributum soli* antérieurement exigé d'eux (1).

Tel était donc le taux de la *vicesima hereditatum*. Comment et sur quelles valeurs l'impôt était-il calculé ?

La succession était-elle dévolue *ab intestat* ? Évidemment alors, les droits devaient être payés par les divers héritiers en proportion de la part recueillie par chacun d'eux.

Quant à la valeur de l'hérédité, le silence des textes nous empêche de connaître les règles qui présidaient à sa détermination.

Mais si le testament contenait des legs, chaque bénéficiaire était tenu de la *vicesima*, à moins de clause contraire provenant de la volonté du défunt; il est cependant probable que le paiement des droits était fait par le seul héritier qui, au moment de la délivrance, retenait sur chaque légataire le vingtième du montant de la libéralité.

La valeur de l'actif successoral une fois déterminée, soit par l'évaluation faite pour les biens par l'héritier ou par l'agent chargé de la perception, soit pour les créances par leur valeur nominale, était-ce le montant total de cette valeur brute qui servait de base à l'impôt, ou ne devait-on pas en déduire préalablement les dettes qui grevaient la succession ? La déduction est évidemment équitable, et il semble qu'elle ait dû

---

(1) L. 1, 6, 7, 8, *Dig.*, *De censibus*, L. 15.

être accordée (1). Un argument sérieux se fonde sur la quarte Falcidie réservée à l'héritier qui se calculait sur l'actif net successoral, comme l'indiquent ces mots : « *deducitur æs alienum, item funeris impensa, et pretia servorum manumissorum* » (2). Mais il ne faut pas oublier que la quarte Falcidie donnait lieu à règlement entre l'héritier et les légataires, c'est-à-dire entre personnes privées, tandis que l'impôt successoral était affaire entre les héritiers et légataires et le Trésor. Puis la déduction aurait présenté de graves difficultés et des dangers de fraude, et l'on ne voit pas si l'agent de perception aurait été juge de l'évaluation des dettes, et quelles dettes il aurait admises à déduction. Les textes qui traitent de la *vicesima* ne parlent pas de la déduction des dettes, et nous ne pensons pas qu'il y ait lieu de faire état, dans la matière des droits de mutation, d'un texte qui se rapporte au règlement de la quarte Falcidie.

Au *Digeste* se trouve cependant un texte de Paul ainsi conçu : « *Bona non intelliguntur nisi deducto ære alieno* » (3), mais n'est-ce pas là plutôt maxime du droit privé qui ne saurait s'appliquer à un point fiscal ?

Il nous paraît donc supposable que, à part les frais funéraires, la *lex vicesima,* comme du reste si longtemps la loi française, n'osa pas, par crainte de la fraude, et par suite des difficultés toujours prêtes à surgir en pareille matière, instituer la si légitime distraction du passif.

---

(1) Serrigny, *Droit public romain*, t. II, p. 178.
(2) § 3 *Instit., De lege Falcidia*, II, 22.
(3) Paul, L. 39, § 1, *De verbor. significat.*, L. 16.

Au reste une exception à cette non-déduction semble bien en confirmer la règle. Le *Digeste* permet la distraction des frais funéraires : « *Impensa funeris semper ex hereditate deducitur, quæ etiam omne creditum solet præcedere, quum bona solvendo non sint* » (1). Ces frais étaient privilégiés. La loi 37 *De Religiosis* nous énumère même les dépenses que l'on pouvait comprendre parmi ces frais : embaumement, prix du terrain, sarcophage, transport, et même le tombeau sauf dans le cas où la dépense serait excessive (2). La déduction était faite par les agents de perception sur l'actif global avant le calcul de la *vicesima hereditatum*.

Nous venons d'indiquer que l'héritier était probablement chargé du paiement des droits qu'il retenait sur les légataires avant délivrance de leur legs. Mais il pouvait se faire que le montant de ce legs ne puisse se déterminer : tel est le cas d'un legs d'usufruit ou d'aliments. On devait alors cependant évaluer au moyen de probabilités la valeur du legs et un texte du *Digeste* qui provenant du commentaire d'Amilius Macer sur la *lex vicesima* a été appliqué à la loi Falcidie, nous montre un legs d'aliments dont on présume la durée en prenant pour base l'âge du légataire (3). Les legs d'usufruit et d'aliments étaient calculés comme si leur bénéficiaire devait vivre jusqu'à 60 ans au maximum, mais en aucun cas l'usu-

---

(1) L. 45, *De religios. et sumptib. funer.*, XI, 7.

(2) L. 37 au *Dig.*, *De religiosis et sumptibus funerum*, II, 7.

(3) L. 68 au *Dig.*, *Ad legem Falcidiam*, XXXV, 2. — Remarquons que ce texte, qui évalue à peu près la durée moyenne de la vie

fruit n'était calculé sur une durée de plus de trente ans. Il semble probable aussi que le nu-propriétaire déduisait de la valeur totale de la propriété celle de l'usufruit, et payait les droits de mutation lui incombant sur le surplus (1).

Ayant ainsi indiqué les règles qui président à la répartition et au calcul de la *vicesima*, nous allons rechercher si l'impôt pesait sur tous les continuateurs de la personne du défunt, ou si certains de ceux-ci, à raison de leur degré de parenté avec lui, ne bénéficiaient pas d'une réduction de taux ou d'une exemption.

La loi romaine n'admettait qu'un seul tarif pour les droits de mutation, le vingtième de l'actif, soit 5 %, mais elle exemptait de cet impôt les parents les plus proches, ainsi que les successions dont le montant était peu élevé.

Quelle devait être l'importance de l'actif pour que la mutation fût soumise à l'impôt? La loi *Julia* elle-même en fixe le principe (2), mais n'indique aucune quotité. Trajan détermina cette valeur, selon Pline (3); mais aucun de ces deux auteurs ne nous indique au-dessous de quel chiffre une succession était réputée pauvre. Peut-être chaque cas devait-il

---

humaine à 60 ans, est l'ancêtre de l'art. 13 de la loi du 25 février 1901 (voir plus loin, seconde partie, chapitre III, section 4).

(1) Remarquons encore que la législation française de l'an VII n'admettait aucun de ces deux principes, et qu'il faut arriver à la loi de 1901 pour voir évaluer, d'après l'âge de l'usufruitier, les valeurs de l'usufruit et de la nue-propriété, et pour voir ces deux valeurs complémentaires l'une de l'autre.

(2) Dion Cassius, LV, 25.

(3) Pline, *Panégyrique de Trajan*, chap. XL.

être soumis au prince qui, prenant en considération et l'importance de la succession et la situation personnelle de fortune de l'héritier, accordait alors l'exemption.

Les proches parents n'avaient pas à payer la *vicesima*. Cette dispense, qui existait déjà sous la République, provient sans doute de cette idée exprimée par Pline : « *vicesima hereditatum tributum tolerabile et facile heredibus duntaxat extraneis, domesticis grave* » (1), et le droit romain nous montre les héritiers siens considérés comme ayant une sorte de copropriété dans les biens de celui dont ils continuent la personne. Mais jusqu'à quel degré la parenté exemptait-elle de l'impôt? Si l'on accordait la dispense à tous les agnats, ce serait nier l'existence du droit de mutation pour toute succession *ab intestat*. Il est probable que seuls les proches parents ne payaient pas la *vicesima*, et que le degré de parenté requis variait selon les empereurs. Il fallait de plus que cette parenté fût reconnue par le droit civil, c'est-à-dire qu'elle résultât du *connubium* ou mariage entre *cives*, ce qui conduisait à refuser l'exemption lorsque la parenté provenait du concubinat, du *contubernium* ou du *matrimonium non justum* (2).

Les empereurs étendirent l'exemption aux successions des *novi cives*, pour qui on en vint à ne plus exiger une parenté provenant du *connubium*.

---

(1) *Panégyrique de Trajan*, chap. XXXVII.

(2) *Connubium est uxoris jure ducendæ facultas* (ULP. REG., t. V, § 3). — Le *contubernium* est l'union entre esclaves, et le *matrimonium non justum*, celle entre deux personnes dont l'une a le droit de cité et dont l'autre est latine ou pérégrine.

§ 3. — *Recouvrement de l'impôt sur les successions.*

Le paiement de la *vicesima* était-il soumis à des délais ? Les agents de perception devaient être en droit d'exiger le paiement aussitôt après l'ouverture du testament.

Paul, dans ses *Sentences* (1), nous indique les formalités requises en cette matière. Le testament devait être ouvert par le magistrat dans les trois ou cinq jours du décès, dans l'intérêt des héritiers, des légataires et des esclaves que le défunt affranchissait, et afin d'activer le paiement de l'impôt. Une fois le testament solennellement ouvert, il fallait en outre, pour que les droits pussent être exigés, que l'héritier institué eût été envoyé en possession, et la *missio in possessionem* avait lieu même quand le testament était contesté.

Quant à la succession *ab intestat*, les droits de mutation n'étaient sans doute exigibles qu'à partir de la *bonorum possessio* accordée par le préteur.

Il n'y avait pas de délai pour le paiement des droits. Cependant un rescrit de Caracalla conservé au Code (2) nous indique que celui qui n'a pas satisfait aux ordres de l'empereur dans le délai légal, devra à partir de sa condamnation la *centesima usura*, ou intérêt du centième par mois, soit 12 % par an. Ce

(1) *Sentences* de Paul : *De vicesima*, IV, 6.

(2) Code, L. 1, *De usuris rei judicatæ*, VII, 54. — D'après la loi 2, au même titre, le délai légal ou *tempus induciarium*, est de quatre mois.

texte qui au Code est général et s'applique à toute condamnation judiciaire est extrait d'un rescrit adressé par Caracalla aux *procuratores hereditatum*. Il semble bien dès lors qu'il fut relatif aux droits de mutation, créant ainsi un délai de quatre mois prenant cours à l'envoi en possession, délai sanctionné par une amende croissant avec la durée du retard, puisqu'elle était d'un intérêt de 12 %.

Les agents avaient-ils un privilège pour assurer la perception de l'impôt ? Il semble que le Trésor avait comme gage général les biens des redevables, ainsi que le constate la loi Julia elle-même. En outre le Fisc avait un privilège sur tous les biens de ses débiteurs, garantie qui se transforma bientôt en hypothèque prévilégiée (1). Notre législation actuelle est loin de donner au Trésor un tel avantage.

Quels étaient les agents chargés de la perception de la *vicesima*, et que nous pourrions appeler les ancêtres des receveurs de l'Enregistrement ? A Rome les impôts indirects étaient affermés sur adjudication à des citoyens, nommés publicains, qui en faisaient le recouvrement à leurs risques et périls.

C'étaient cependant des agents directs de l'empereur qui étaient chargés de la perception de la *vicesima hereditatum*, agents que de nombreux textes nomment *procuratores*. Il existait dans les chefs-lieux importants des *stationes* ou bureaux où se centralisait la recette de la *vicesima*, et à Rome un bureau central était dirigé par un *procurator in urbe magister vice-*

(1) L. 21 *Dig.*, *De jure fisci*, XLIX, 14.

simæ. Ces *procuratores* avaient sous leurs ordres plusieurs agents. Il est probable que cette organisation spéciale, qui écartait de la perception les publicains, fut motivée par l'impopularité de la loi Julia. Mettant cet impôt à l'abri des exactions si justement reprochées aux publicains, Auguste voulut sans doute le rendre moins odieux aux contribuables.

Nous venons d'examiner rapidement les diverses règles présidant à la détermination de l'actif successoral et à la perception de l'impôt. Cet impôt impopulaire, dont la désorganisation de l'empire rendait la rentrée si difficile, n'existe plus sous Justinien. Il est cependant intéressant, pour l'étude des tarifs successoraux français, de le comparer aux droits actuels.

Un premier avantage que nous retrouverons dans la législation anglaise, ainsi que dans les États dans lesquels la progression du tarif résulte de la déduction d'un montant fixe non imposable, avantage, d'ailleurs, qui n'existe pas dans la loi française, est l'exemption complète des successions pauvres. A Rome, certaines successions même importantes étaient, par suite de la parenté des héritiers avec le défunt, dispensées de tout droit de mutation, tandis que, pour les autres, quel qu'en fût le montant, et quel que fût le degré de parenté, le tarif était uniforme; certains États actuels exemptent aussi les successions en ligne directe, mais, dans tous les États, les tarifs varient selon la parenté existant entre les ayants droit et le *de cujus*, et dans les pays de progression, le taux suit l'importance des sommes. Nous avons indiqué en outre que Rome n'avait pas osé admettre la distraction des charges héréditaires; cette déduc-

tion donna de nos jours lieu à bien des débats et bien des luttes parlementaires, et la France parvint enfin à suivre l'exemple que lui donna l'étranger et à admettre la déduction du passif. Remarquons enfin que la loi du 25 février 1901 (art. 13) s'est inspirée, pour évaluer l'nsufruit et la nue propriété, de l'idée romaine qui fixait la valeur de ces deux démembrements d'après l'âge de l'usufruitier.

SECTION II

L'impôt sur les successions dans l'ancien droit français.

Nous venons d'examiner comment, au temps de l'empereur Auguste et de ses successeurs, les mutations par décès avaient été imposées. Nous avons comparé rapidement cet impôt aux charges qui pèsent actuellement sur les successions. Malgré certains points de ressemblance, malgré les principes dont s'est inspiré la loi de 1901, ce n'est cependant pas du droit romain que vient notre impôt successoral actuel. Et la chose est facile à comprendre : cet impôt n'existant plus au début du moyen âge, le droit romain, qui régla les conventions des pays de droit écrit, et manifesta même une certaine influence sur la coutume, ne put inspirer aux lois du moyen âge un impôt qu'il ne connaissait plus.

C'est, au contraire, des droits perçus à cette époque

par les seigneurs et par la royauté et de l'organisation même du régime féodal, que notre impôt actuel tire son origine. Les suzerains, seigneurs et abbés, propriétaires du sol, qui avaient donné comme fief à leurs vassaux des biens leur appartenant, avaient conservé sur ces biens une sorte de copropriété que l'on appela le *domaine éminent,* tandis que les vassaux n'avaient que le *domaine utile.* Ce domaine utile donnait au vassal un droit de propriété au moyen duquel il faisait valoir les biens et pouvait les transmettre soit entre vifs, soit par décès. Mais le suzerain, en vertu de son domaine éminent, obligeait, au moment de chaque transmission, le nouveau vassal à lui payer une redevance spéciale, le droit de *relief* ou de *rachat,* droit consistant ordinairement en une année du revenu des biens transmis.

Ce droit de relief ou de rachat n'était pas considéré comme un impôt, mais comme le prix de l'autorisation donnée par le suzerain à son vassal de transmettre à un nouveau vassal le domaine utile; c'était, en quelque sorte, un droit de présentation, droit consacrant le domaine éminent du seigneur.

Ce caractère nous montre pourquoi certains immeubles, les terres allodiales, ne devaient aucun droit de mutation; l'*alleu* ou terre libre, immeuble remis autrefois par les chefs germains à leurs compagnons, ne se divisait pas en effet en domaine utile et domaine éminent. C'était la propriété entière et sans réserve qu'avaient sur leur terre les hommes libres qui ne relevaient d'aucun suzerain, et c'était cette propriété entière qui faisait l'objet des transmissions.

Ce caractère du relief de résulter d'un droit de copropriété et non d'un impôt, le distingue nettement, et de la *vicesima hereditatum*, et de nos droits de mutation actuels, qui sont un impôt. D'où vient, pour nos tarifs, ce nouveau caractère ?

Dans les débuts du moyen âge, les seigneurs détenaient la puissance, et le roi n'était à peu près que l'un d'entre eux. Mais, successivement, le roi conquit un droit effectif de suzeraineté sur tous les seigneurs, puis leur enleva les diverses prérogatives du pouvoir, pour se les attribuer et les faire exercer par des agents relevant de lui-même. Devenue puissante, la royauté centralisa les impôts et, supprimant le droit de relief payé aux seigneurs, lui substitua un droit de mutation appelé *centième denier*. A la différence du relief, le centième denier ne fut plus la consécration d'un domaine éminent, ce fut un impôt. Le résultat fut, certes, la suppression du droit de copropriété du seigneur, l'ancien vassal devenant propriétaire sans réserve; ce fut aussi l'assimilation de tous les immeubles, et toutes les terres, même les anciens alleux, furent soumis à l'impôt.

C'est donc l'édit de décembre 1703, substituant au rachat le centième denier, et les déclarations des 19 juillet 1704 et 20 mars 1708, qui donnèrent aux droits de mutation leur caractère actuel d'impôt, et furent l'origine de nos tarifs successoraux.

Examinons successivement les droits de *relief* ou de *rachat* et les droits de *centième denier*.

§ 1. — *Le droit de relief ou de rachat.*

Les seigneurs, propriétaires du sol, concédaient, à titre de *fiefs*, des terres à leurs vassaux. Ces cessions, originairement personnelles, constituaient une sorte d'usufruit qui cessait avec le vassal. Par la suite, ces fiefs devinrent héréditaires et aliénables, mais donnèrent lieu, au profit du seigneur, à certains droits ou redevances perçus lors des mutations de fiefs.

Ces redevances, qui rentraient dans la classe des *droits et profits seigneuriaux* s'appelaient, en cas de vente, *profit de vente* ou *profit de quint*; ce droit étant fixé à un cinquième du prix dans certaines coutumes; dans les autres cas, parmi lesquels les mutations par décès, c'était le *profit de rachat*.

Pothier définit ainsi ce profit de rachat (1) : « Le profit de rachat est un droit féodal qui consiste dans le droit qu'a le seigneur d'avoir une année de revenu du fief relevant de lui, toutes les fois qu'il change de main, à l'exception des cas auxquels il est dû un profit particulier de vente, et quelques cas auxquels il n'est dû que la foi sans profit. »

Quelles étaient les successions soumises au rachat? Il est difficile de s'expliquer de façon nette sur ce point, par suite du désaccord existant entre les coutumes. En pratique, sont seulement atteintes les successions collatérales, tandis que celles en ligne directe

---

(1) Pothier, *Traité des fiefs*, 2e partie, chap. I.

ne sont pas soumises à l'impôt. Cette exemption tient, d'après Pothier, à ce que le père et le fils sont considérés comme une seule et même personne.

Pour qu'il y ait lieu à profit, il faut évidemment que la mutation soit efficace. Ainsi, une éviction, par suite de condition résolutoire, survenant dans l'année de la mutation, empêcherait celle-ci d'avoir son effet, tandis qu'il en serait autrement, si cette éviction avait lieu par suite d'un fait postérieur à la mutation et personnel à l'acquéreur.

De la même façon, l'héritier bénéficiaire, même renonçant postérieurement, restait tenu du rachat. D'après Pothier, celui-ci pouvait porter en compte, avec les autres dettes de la succession, ce droit de rachat qu'il avait payé en qualité d'héritier. Au contraire, l'héritier qui se faisait restituer contre son acceptation ne devait pas le droit de rachat, étant censé, par l'effet de cette rescision, n'avoir jamais été héritier.

En quoi consiste le rachat? — Le droit de rachat consiste en une année de revenu du fief. Mais le seigneur avait le droit de choisir entre une somme d'argent ou la récolte en nature. D'après la plupart des coutumes, le seigneur avait un délai de quarante jours pour accepter l'une des trois offres suivantes :

Revenu en nature;

Somme d'argent telle qu'il la juge convenable;

Somme d'argent fixée par deux prud'hommes.

Souvent aussi, le taux du profit était fixé à forfait par abonnement, soit par les coutumes, soit par titre entre seigneur et vassal.

Faute par le seigneur de faire connaître son choix

dans ce délai de quarante jours, le vassal ne devait plus que le revenu en nature.

Quelle devait être l'importance de l'offre faite par le vassal? Examinons ici les trois cas désignés plus haut :

1° Le vassal offre-t-il une somme d'argent? L'estimation en est ainsi désignée par l'article 52 de la *Coutume d'Orléans* : « Une somme d'argent telle qu'il verra être convenable »; et par l'article 47 de la *Coutume de Paris* : « Une somme pour une fois offerte ». Cette somme devait-elle être égale à la valeur du revenu? Aucun texte ne paraît l'exiger; on peut même la fixer à moins de la moitié de cette valeur, mais l'offre dérisoire était considérée comme non avenue. L'offre devait, bien entendu, consister en argent monnayé.

2° Le seigneur choisit-il l'estimation par experts? Cette estimation est ainsi réglée par l'article 13 de la *Coutume d'Orléans* : « Et s'il choisit le dire de preud'hommes, ledit seigneur en prendra et eslira un et le vassal l'autre, à frais communs, lesquels arbitreront en leur conscience ce que peut valoir ledit rachat. Et si lesdits preud'hommes ne se peuvent accorder prendront un tiers, sans qu'il soit besoin d'en parler aux seigneur et vassal. »

Ces prud'hommes devaient être gentilshommes, à moins qu'ils ne fussent prêtres ou de l'état de judicature. Ils étaient chargés d'estimer la valeur en argent du revenu.

3° Le seigneur enfin peut choisir le revenu en nature de l'année. Il a dans ce cas pendant l'année un droit de jouissance analogue à celui du preneur à

bail, et a droit aux fruits, mais non aux produits extraordinaires. Il doit supporter pendant ce délai les charges ordinaires de jouissance et les dépenses d'entretien.

L'année court du jour de l'acceptation des offres ou de leur signification quand le seigneur ne s'est pas prononcé dans le délai de quarante jours. Elle est de 365 jours pour les fruits civils, et se compte par récolte pour les fruits naturels ou industriels, en sorte que le seigneur profite de la récolte normale d'une année.

§ 2. — *Le droit de centième denier.*

Les contrats et actes translatifs de propriété, ainsi que les mutations par décès, à l'exception des successions en ligne directe, furent ensuite taxés d'un droit au profit du Roi. Ce droit, nommé droit de *centième denier*, fut institué par l'édit de décembre 1703 et les déclarations des 19 juillet 1704 et 20 mars 1708. La déclaration du 7 mai 1715 augmenta de deux décimes, soit quatre sols par livre, ce droit primitivement fixé à 1 °/₀. Supprimés, puis rétablis, ces deux décimes furent enfin maintenus par la déclaration du 7 janvier 1738.

C'est là que nous trouvons l'origine des déclarations de successions : les héritiers en effet devaient faire au bureau des insinuations laïques de la situation des biens une déclaration détaillée et estimative des biens dépendant de la succession, produire les titres de propriété, affirmer et signer leur déclara-

tion, le tout dans les six mois du décès à peine de triple droit.

Ce droit de 1 % ne portait que sur les immeubles. Les meubles, qui échappaient au centième denier, étaient soumis à certains droits par le tarif du contrôle des actes du 29 septembre 1722, article 56. L'article 3 dudit tarif fixe ainsi ces droits :

Au-dessous de 50 livres : cinq sols ;
De 50 à 100 livres : dix sols ;
De 100 à 200 livres : une livre ;
De 200 à 10.000 livres, à raison de dix sols par 100 livres ;
De 10.000 livres : cinquante livres ;

Et au-dessus de 10.000, à quelque somme que puissent monter ces valeurs, à raison de vingt sols d'augmentation par chaque 1.000 livres.

Voici un tarif qui, proportionnel jusqu'à 10.000 livres, devient ensuite progressif à rebours, qui, de 0,50 % au début, tombe à 0,10 %. Et ce droit portait non seulement sur les inventaires, mais sur toutes acquisitions de meubles.

Les partages de meubles et d'immeubles sont assujettis aux mêmes droits de contrôle par l'article 69 du tarif.

Des droits d'insinuation enfin étaient perçus au bureau du domicile du donateur sur les donations, les testaments ou codicilles, d'après ledit tarif. Ce droit était de 1 % sur les valeurs données ou léguées sans qu'il pût excéder 50 livres. Faute d'évaluation ce droit était de 50 livres pour les donations, tandis qu'il variait pour les testaments selon la qualité du testateur. L'article 35 de notre tarif en donne une énumé-

ration curieuse, et taxe les uns à 50 livres, d'autres à 30, à 20, à 10, à 3 livres et même à 1 livre 10 sols.

En ligne directe seules les donations entre vifs étaient soumises aux droits d'insinuation et de centième denier, à l'exception de celles faites par mariage.

SECTION III

Droit intermédiaire.

Par le décret du 5-19 décembre 1790 l'Assemblée Constituante commença, dans l'article 1, par supprimer tous les droits existant antérieurement, puis réédifia le tout sur des bases nouvelles. Elle établit le « droit d'enregistrement des actes civils et judiciaires et des titres de propriété ». La loi du 22 frimaire an VII se trouvant déjà en germe dans ce décret, nous n'en entreprendrons pas l'étude. Notons cependant que les meubles et les successions en ligne directe furent assujettis à l'impôt des successions, et que le tarif fut gradué d'après le degré de parenté entre les successibles et le *de cujus*.

Des dispositions additionnelles furent faites par le décret du 29 septembre 1791 et par la loi du 14 thermidor an IV.

Vint enfin la loi du 22 frimaire an VII, loi organique de l'enregistrement, et qui régit encore la perception des droits dans ses points principaux.

PREMIÈRE PARTIE

LÉGISLATION ANTÉRIEURE A 1901 [1]

La loi organique de l'enregistrement, la loi du 22 frimaire an VII, frappe dans l'article 4 du droit proportionnel : « toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès. Les quotités sont fixées par l'article 69 ci-après. Il est assis sur les valeurs. » Tel est le principe qui ordonne encore, à l'heure actuelle, la perception des droits de mutation par décès.

De nombreuses dispositions furent, il est vrai, ajoutées par des lois postérieures; mais, qu'elles modifient le tarif ou élargissent le cadre des percep-

(1) Dans le cours de notre étude, nous aurons souvent à mentionner les *Instructions et Circulaires de l'administration de l'Enregistrement*. Ces instructions et circulaires, reliées annuellement par ordre chronologique, forment, avec les *Bulletins mensuels du cours de la Bourse de Paris*, un volume qui porte comme titre le chiffre de l'année où les instructions et circulaires ont été rédigées et adressées aux receveurs.

tions, elles ne portent que sur le détail, et laissent intact le principe de la loi de frimaire qui seule donne les règles fondamentales des mutations.

Il résulte de l'article 4 précité que la loi de frimaire range en deux catégories les mutations de biens : transmissions entre vifs et transmissions par décès. C'est la seconde seule qui forme l'objet de notre étude. Nous n'avons pas à examiner ici les règles qui président à la dévolution des successions, règles qui sont exposées dans les articles 718 à 892 du Code civil, nous n'avons à étudier que les droits qui frappent les mutations par décès, ainsi que les différents principes de liquidation et de perception de ces taxes. Aux termes de l'article 718 du Code civil : « Les successions s'ouvrent par la mort naturelle et par la mort civile » (1). C'est donc celle-ci qui est cause de l'ouverture de la succession, et par conséquent c'est le décès qui est le fait générateur de l'impôt. Les héritiers étant saisis de plein droit des biens, droits et actions du défunt (art. 724 C. civ.), le décès opère à leur profit la mutation, et donne par là même naissance à la créance du Trésor. Un arrêt de la Cour de Cassation du 2 juin 1869 (2) nous dit que cet impôt « a le caractère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succession, et inhérente dès ce moment à tous les biens qui la composent ».

---

(1) Les derniers mots de ce texte : « et par la mort civile » doivent être considérés comme sans objet, ainsi que l'article 719 C. civ. qui réglementait cette cause d'ouverture des successions, la mort civile ayant été abolie par la loi du 31 mai 1854.

(2) Cass., 2 juin 1869, S., 69, 1, 326; — D., 69, 1, 428, Instruction 2389, 7°.

Dans l'examen des droits successoraux nous adopterons le même plan que la loi de frimaire, et nous commenterons, dans chacune de ses divisions principales, les articles qui ont trait aux mutations par décès.

Notre étude comprendra huit sections :

1° Des droits auxquels sont soumises les mutations par décès ;

2° Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis, et de l'expertise ;

3° Des délais pour l'enregistrement des déclarations ;

4° Des bureaux où doivent être faites les déclarations ;

5° Du paiement des droits, et de ceux qui doivent les acquitter ;

6° Des peines pour défaut de déclaration dans les délais, omissions ou fausses estimations ;

7° Des droits acquis et des prescriptions ;

8° De la fixation des droits.

SECTION I

Des droits auxquels sont soumises les mutations par décès.

Nous avons indiqué plus haut le principe de l'article 4 de la loi de frimaire. Cet article soumet aux droits : « toute transmission.... de biens meubles et immeubles ». Examinons donc :

1° Les cas où il y a lieu à transmission par décès ;

2° Les biens et droits sur lesquels l'impôt devra être perçu.

§ 1. — *Cas où il y a transmission par décès.*

Il y a transmission par décès lorsque les biens qui appartenaient au défunt passent, par suite de son décès, sur la tête de son héritier. Mais, pour que les droits puissent être recouvrés, il faut que l'héritier en soit débiteur.

Cette condition étant intimement liée à son acceptation, nous allons examiner les divers cas qui peuvent se présenter.

Si l'héritier a accepté purement et simplement, cette acceptation l'a rendu propriétaire et lui a conféré la saisine héréditaire. La transmission ayant eu lieu, les droits de mutation sont dus.

Si l'héritier a accepté sous bénéfice d'inventaire, l'article 802 du Code civil, — à côté des deux avantages qu'il lui donne : n'être tenu du paiement des dettes de la succession que jusqu'à concurrence des biens qu'il a recueillis, et ne pas confondre ses biens personnels avec ceux de la succession, — implique évidemment que les droits successoraux ne seront dus par lui qu'après l'expiration des deux délais de trois mois et de quarante jours qui lui sont impartis pour faire dresser inventaire et délibérer, à moins qu'il n'ait manifesté plus tôt sa volonté. Mais cet article 802 n'empêche pas qu'il y ait eu transmission, et, si l'on peut dire que l'héritier bénéficiaire n'est pas personnellement tenu du paiement des droits, tant qu'il n'a

pas accepté, ces droits n'en sont pas moins dus. Ils seront payés par ledit héritier, s'il accepte, et, en cas de renonciation, par ses cohéritiers, car, aux termes de l'article 786 du Code civil, la part du renonçant leur échoit et vient accroître la leur.

Il faut toutefois observer que, en cas de non-acceptation de la succession, il n'y a eu, de par la fiction de la loi, qu'une seule transmission, les cohéritiers acceptants étant censés tenir les biens directement du *de cujus*, sans qu'il y ait eu à passer par le renonçant, car le seul fait de sa renonciation a supprimé l'intermédiaire.

Lorsqu'un héritier a renoncé, ses créanciers peuvent accepter en ses lieu et place, sur autorisation de justice (art. 788 Code civil). Dans ce cas, précise notre article, la renonciation n'est annulée qu'en faveur des créanciers, et que jusqu'à concurrence de leurs créances, le surplus revenant aux cohéritiers, conformément à l'article 786. Quelle sera dès lors la mutation opérée et quels seront les droits revenant au Trésor? La transmission de biens devra être considérée comme faite du *de cujus* au renonçant et, par conséquent, les droits, dus évidemment ici par les acceptants, c'est-à-dire les créanciers, seront payés d'après le degré de parenté existant entre le défunt et leur débiteur. En effet, le renonçant étant par là même libéré envers ses créanciers, c'est à lui que ceux-ci devront donner quittance; on peut donc le considérer comme ayant reçu de la succession une certaine somme qu'il aura transmise aussitôt à ses créanciers, pour éteindre sa dette.

Lors d'un décès, il arrive parfois que personne ne

réclame la succession, soit que tous les héritiers y aient renoncé, soit qu'il n'y ait pas d'héritiers connus. L'hérédité est alors réputée *vacante* (art. 811 du Code civil) et, après l'expiration des délais pour faire inventaire et pour délibérer, le tribunal de première instance de l'arrondissement dans lequel s'est ouverte la succession nomme, sur la demande des intéressés ou sur réquisition du Procureur de la République, un *curateur*. Y a-t-il alors mutation? Nous voyons bien une personne dessaisie, le *de cujus*, mais nous ne voyons pas de personne saisie, pas d'héritier, pas de nouveau propriétaire; à la place seulement, un administrateur, le curateur. Cependant, les jurisconsultes ont imaginé une mutation qui s'exerce du *de cujus* à un être fictif, *l'hérédité*, qui est censé recueillir les droits du défunt et les exercer au nom de l'héritier éventuel par l'intermédiaire du curateur. Cette mutation fictive, d'un être certain à un être imaginaire, a été admise par la Cour de cassation et a servi de base aux divers arrêts qui ont reconnu l'exigibilité du droit de mutation par décès sur les successions vacantes (1).

Le droit proportionnel doit donc alors être acquitté par le curateur. Quant à la quotité de ce droit, elle nous est indiquée par les Instructions de l'administration : s'il y a eu des renonçants, le tarif des droits à percevoir est déterminé par leur degré de parenté avec le défunt (Instr. 2598, § 22); s'il n'y a pas de

---

(1) Nombreux arrêts de l'an VII à l'an XIII, et, plus récemment, Cass., ch. civile, 19 octobre 1886, S., 87, 1, 389; — D., 87, 1, 126, Instruction, n° 2735, § 2.

renonçants, on fixe le degré de parenté des héritiers éventuels d'après les probabilités, et comme l'ignorance de leur existence fait supposer que ce ne sont pas des proches, l'administration perçoit les droits entre parents au delà du quatrième degré (Instr. 2598, § 22 et 2735, § 2, n° 9). Mais cette liquidation n'est évidemment que provisoire, et peut donner lieu, lors de la découverte des héritiers, soit à perception complémentaire, soit à restitution d'une partie des droits (Instr. 2735).

La succession peut être également *en déshérence*, et est alors attribuée à l'État. Quand la faculté d'accepter est éteinte par prescription, le droit de l'État ne peut être combattu par aucun prétendant. Dans ce cas, il y a bien mutation entre le *de cujus* et l'État; mais alors, il n'est plus question de droits de mutation par décès, l'État ne se payant pas d'impôts à lui-même.

§ 2. — *Biens et droits soumis à l'impôt sur les mutations par décès.*

Aux termes de notre article 4 de la loi de frimaire est assujettie à l'impôt : « Toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles ».

Il convient ici d'observer qu'antérieurement à cette loi, les transmissions mobilières échappaient à la taxe. Le décret des 5-19 septembre 1790 dit, en effet, au second paragraphe de son article 2 : « Enfin, le titre de propriété ou usufruit de biens immeubles

fictifs ou réels sera de même enregistré ». Nous lisons également dans le rapport de M. Duchâtel à la séance du 17 brumaire an VII, au Conseil des Cinq Cents : « Notre premier projet... n'assujettissait pas les propriétés mobilières en ligne directe à l'enregistrement, mais... il faut se déterminer à user d'une ressource qui est loin de répugner à la justice, quoiqu'elle paraisse rigoureuse au premier aspect.

« En effet, si l'on a cru pouvoir assujettir à l'enregistrement les successions immobilières en ligne directe, pourquoi les successions de biens meubles dans la même ligne n'y seraient-elles pas également soumises ? Il n'y a pas plus de raisons à alléguer en faveur des unes que pour les autres; tel succède à son père qui lui laisse pour héritage un mobilier de 100.000 francs, ne paiera-t-il rien pour cette succession, tandis que tel autre, qui ne recueille au décès de l'auteur de ses jours qu'un modique bien fonds, est obliger de payer un droit de mutation ? »

Toutefois, la loi du 22 frimaire elle-même édicta des exceptions au profit des rentes sur l'État (art. 7, 3°), et cette exemption dura jusqu'à la loi du 18 mai 1850, art. 7.

Il est bon d'observer qu'à l'époque où fut votée notre loi, les fortunes revêtaient surtout le caractère immobilier, et que les fortunes mobilières, que nous pourrions appeler fortunes de portefeuille, n'étaient que l'exception; de nos jours, au contraire, il n'est, en général, point de fortune importante qui ne soit, pour une très grande partie, constituée par des valeurs mobilières (actions, obligations, etc.).

Notons encore une disposition de l'article 6 de la loi

du 21 juin 1875, concernant les assurances. Elle soumet au droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession, les sommes, rentes ou émoluments dus par un assureur à raison du décès de l'assuré aux héritiers de celui-ci, et dit que les droits de mutation seront payés d'après la parenté existant entre le bénéficiaire et le défunt. Nous verrons plus loin comment la loi du 25 février 1901 a sanctionné ces dispositions, et la garantie qu'elle a donnée au Trésor.

SECTION II

Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis et de l'expertise.

Revenons à l'article 4 de la loi de frimaire. Il se termine ainsi : « Il (le droit proportionnel) est assis sur les valeurs. » Il ne suffit pas en effet de connaître les biens qui seront assujettis aux droits de mutation, il faut en connaître aussi la valeur et les procédés à employer pour l'établir.

Une question préliminaire se pose : Devait-on déduire de l'actif successoral les diverses charges incombant à l'héritier du fait du *de cujus* ? L'ancien droit n'admettait aucune déduction, et les lois des 5-19 décembre 1790 et 14 thermidor an IV ayant maintenu le principe de la non distraction des charges, ce principe subsista, bien que vivement attaqué dès la discussion de la loi du 22 frimaire an VII.

Nous étudierons cette question en examinant la déduction du passif enfin admise par la loi du 25 février 1901.

Les divers modes d'évaluation des biens, et l'expertise, sont traités dans le second titre de la loi de frimaire. Les premiers font l'objet des articles 14, 15 et 16 que nous allons maintenant examiner. Quant à l'expertise, bien qu'elle soit traitée par les articles 17, 18 et 19, nous réserverons son étude pour notre 6e section, la pratique la faisant employer par l'administration lors des fausses estimations.

§ 1. — *Meubles.*

L'article 14 de la loi de frimaire qui traite des modes d'évaluation des meubles s'exprime ainsi : « La valeur de l'usufruit, de la propriété et de la jouissance des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit porportionnel ainsi qu'il suit, savoir :.....

« 2° Pour les créances à terme, leurs cessions et transports et autres actes obligatoires, par le capital exprimé dans l'acte, et qui en fait l'objet. » Cette disposition est impérative, et les créances, même contre des débiteurs insolvables, devraient être déclarées, et par conséquent donner lieu à l'impôt. La Cour de Cassation s'est prononcée en ce sens par quatre arrêts du 24 avril 1861 (2). Mais l'administra-

---

(1) Cass., 24 avril 1861, S., 61, 1, 145; — D., 61, 1, 222; — Instruction 2201, § 5.

tion n'a pas voulu aller aussi loin dans cette voie; déjà, antérieurement aux arrêts de la Cour de Cassation, une décision du Ministre des finances du 12 août 1806 (1) permettait aux héritiers de « déclarer expressément qu'ils renonçaient à exiger celles (les créances) devenues caduques par la prescription ou l'insolvabilité du débiteur ». Aussi l'administration, dans son Instruction 2201, § 5, en rapportant les arrêts de la Cour de Cassation, recommande-t-elle aux receveurs de ne pas exiger le droit de mutation par décès sur les créances auxquelles les contribuables déclarent renoncer pour la totalité, sauf à réclamer ultérieurement ce droit en cas de recouvrement de ces créances. Mais, sauf en matière commerciale, et sauf pour les créances de minime importance, (solution du 6 décembre 1883) les héritiers doivent donner l'énumération détaillée des créances auxquelles ils déclarent renoncer (2).

Continuant l'examen de l'article 14 nous arrivons au § 8 : « Pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et pour celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges. »

---

(1) D. M. F., 12 août 1806, J. E. 2543.

(2) Naturellement, si postérieurement à une déclaration de succession dans laquelle une créance a été mentionnée comme irrécouvrable, les héritiers sont colloqués dans un ordre ou une distribution pour une somme à valoir sur cette créance, ils doivent de ce chef un supplément de droit de mutation par décès sur la valeur ainsi recueillie, alors même qu'ils ne la toucheraient pas en nature, mais par voie de compensation, ayant été colloqués sur une dette contractée par eux-mêmes ou leur auteur envers leur propre débiteur. — Loches, 29 juin 1906, R. E. 4181.

Le principe d'évaluation est donc l'estimation donnée par les parties dans leur déclaration, mais à côté de cette règle de nouvelles bases ont été fixées par des lois postérieures.

Les lois des 18 juillet 1836, article 6 et 18 mai 1850, article 7, édictent que le cours moyen de la Bourse de Paris au jour de la donation ou du décès servira de mode d'évaluation pour les mutations d'inscriptions sur le Grand Livre de la Dette publique, et en général de toutes valeurs cotées à la Bourse. L'article 7 de la loi de 1850 précitée dit en effet dans son 3e paragraphe : « Le capital servant à la liquidation du droit d'enregistrement sera déterminé par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission », et il ajoute dans le 4e paragraphe : « S'il s'agit de valeurs non cotées à la Bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties... sauf... si l'estimation est reconnue insuffisante ».

La loi du 21 juin 1875, article 3, donne comme nouvelles bases : « 1° l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès; 2° le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années du décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1 et dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente ». 3° Hors ces cas, on recourt à la déclaration des parties.

Reprenant notre article 14, son paragraphe 9 évalue : « les rentes et pensions créées sans expression de capital, leurs transports et amortissements, à raison d'un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle

et de dix fois la rente viagère ou la pension, et quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement. » Ce même paragraphe assimile les rentes en nature à celles en argent. Dans ce cas une évaluation devra être donnée.

Enfin le 11e paragraphe de l'article 14, actuellement modifié : « L'usufruit transmis à titre gratuit s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet » (1).

§ 2. — *Immeubles.*

L'article 15 de la loi de frimaire traite des modes d'évaluation des immeubles : « La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel ainsi qu'il suit, savoir :.....

« 7° Pour les transmissions de propriété entre vifs à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui en sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux courants, sans distraction des charges. »

« 8° Pour les transmissions d'usufruit seulement, soit entre vifs à titre gratuit, soit par décès, par l'évaluation qui en sera portée à dix fois le produit des biens ou le prix des baux courants, aussi sans distraction des charges. »

---

(1) La loi nouvelle du 25 février 1901 ayant repris et remanié l'évaluation des biens meubles, nous renvoyons à ce sujet à la seconde partie de notre ouvrage (section III, § 1) où la question sera reprise en détail.

C'est donc encore ici le même principe : estimation par les déclarants.

Ces dispositions sont actuellement existantes et appliquées par l'administration. Toutefois la loi du 21 juin 1875, article 2, a prescrit, pour évaluer les immeubles ruraux, d'en capitaliser le revenu par 25 pour obtenir la valeur de la propriété entière (1). Le même article fixait 12 1/2 comme facteur de multiplication pour l'obtention de la valeur de l'usufruit, mais nous verrons que la loi de 1901 a changé le mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, en les faisant dépendre de l'âge de l'usufruitier.

Il est curieux d'examiner ce que vaut ce système d'évaluation et les conséquences auxquelles il conduit. Pour les propriétés non louées, le revenu fixé par les déclarants l'est en général à une somme assez faible pour que la capitalisation ne produise pas une évaluation supérieure à la valeur vénale de la propriété, valeur souvent très différente du prix d'acquisition ou du montant des travaux de construction et d'aménagement, valeur qui varie souvent aussi par suite

---

(1) Il peut se faire que la capitalisation du revenu indiqué par les baux courants doive être complétée par diverses évaluations.

En ce sens, un jugement de Bayeux du 23 avril 1905 à la suite duquel fut rendu un arrêt de la Cour de cassation, Ch. des requêtes, du 30 avril 1907 (R. E. 4361), décident que c'est la valeur entière des biens au jour de la transmission qui est soumise au droit de mutation, et que, dès lors, l'accroissement, par suite du temps, des arbres épars sur les pâturages ou bordant les terres, même au cas où les émondages et les fruits sont attribués aux fermiers, doit être évalué et taxé.

Déjà en ce sens Cass. civ., 29 juin 1864, Instruction 2288, 1°.

Toutefois il n'y a lieu, d'après une décision du ministre des finances du 11 octobre 1808, de ne donner un revenu imposable distinct qu'aux arbres forestiers réservés par le propriétaire.

de la facilité des communications ou du rapprochement des sites pittoresques ou centres d'excursions.

Mais pour les propriétés louées la capitalisation du montant brut du loyer, sans déduction d'aucune charge, et ceci a surtout son importance pour les immeubles des grandes villes, où par suite des charges imposées au propriétaire (taxes municipales, eau, gaz, électricité, concierges, ascenseurs, etc.), charges qui absorbent souvent jusqu'au quart du produit brut de l'immeuble, cette capitalisation, disons-nous, crée fréquemment une différence énorme entre la valeur vénale de l'immeuble et l'évaluation d'après laquelle seraient perçus les droits de mutation par décès. *La Revue de l'Enregistrement* nous donne une liste de tous les immeubles adjugés à Paris du 4 au 28 avril 1906, et il est curieux de remarquer que l'un seulement de ces immeubles a été adjugé pour un prix supérieur à l'évaluation faite par capitalisation des revenus bruts, tandis que les autres le sont à un prix qui descend pour certains jusqu'à moins de la moitié de cette évaluation. Ainsi tel immeuble produisant un revenu de 3.143 francs, ce qui capitalisé par 20 donne une valeur de 62.860 francs, n'a été adjugé que pour un prix de 18.000 francs. S'il eût été transmis par décès, l'héritier qui aurait recueilli cet immeuble aurait donc payé les droits de mutation sur un actif fictif de 44.860 francs, soit plus des deux tiers de la valeur totale (1).

Quant à la distinction entre immeubles ruraux et

---

(1) R. E., nº 4107.

immeubles urbains, elle a été faite par l'Instruction 1204, § 4, aux termes de laquelle est rural ce qui n'est pas bâti. Ainsi que l'exprime une solution de l'administration du 26 août 1876 : « Le caractère d'urbain s'attache à l'habitation, et celui de rural à la culture. En outre, l'immeuble affecté à un usage industriel ou commercial est urbain comme celui qui est affecté à l'habitation ».

SECTION III

Des délais pour l'enregistrement des déclarations.

Les délais accordés aux héritiers, donataires ou légataires, pour faire la déclaration des successions ou legs qui leur échoient, ont été fixés par la loi de frimaire, article 24. Ils sont :

« De six mois à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France;

« De huit mois, s'il est décédé dans toute autre partie de l'Europe;

« D'une année, s'il est mort en Amérique;

« Et de deux années, si c'est en Afrique ou en Asie. »

Mais, quel que soit le délai, si les héritiers ont pris possession des biens, ils n'ont plus que six mois, à dater de la prise de possession.

Aux termes de l'article 25, le jour de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire celui du décès, puisqu'il n'y a plus de mort civile, n'est pas compris dans ledit délai.

Mais le *dies ad quem* compte; toutefois, si ce dernier est un dimanche ou un jour férié, la déclaration peut, sans donner lieu à une amende de retard, être reçue le lendemain.

Le délai se compte par mois et non par jours; la loi dit, en effet, très explicitement : six mois, huit mois, etc. La loi ne distingue pas non plus selon que les mois sont de 28, 30 ou 31 jours, et nous devons en conclure que pour le décès survenu le 28 février d'une année non bissextile, le délai expire le 31 août suivant, puisqu'il a commencé à courir le 1er mars.

Les délais sont impératifs et ne peuvent être prorogés sous aucun prétexte. L'article 59 est formel sur ce point en défendant à toute autorité publique, à la Régie ou à ses préposés, de suspendre le recouvrement des droits dus à l'État; et la Cour de Cassation s'est prononcée en ce sens par un arrêt du 18 août 1884 (Instruction 2075, 6°).

Cependant, dans certains cas exceptionnels, il est impossible aux héritiers, soit de déterminer en temps utile la consistance de la succession, soit de se procurer les fonds nécessaires au paiement des droits. Dans ce cas, l'Administration s'écarte avec raison des termes de l'article 59. Mais les demandes de sursis doivent être produites un mois au moins avant l'expiration du délai légal, sinon les directeurs sont autorisés, par la circulaire du 9 mars 1857, à ne pas les instruire. En outre, ces prorogations de délai ne sont jamais accordées que sous réserve des mesures conservatoires qu'il pourrait être nécessaire de prendre au profit du Trésor, et sous retenue d'une portion du demi-droit en sus égale à l'intérêt de retard. Ces sur-

sis sont accordés par les directeurs départementaux, lorsque le demi-droit en sus paraît devoir être inférieur à 3.000 francs; s'il est supérieur à cette somme, les demandes sont soumises à un Comité spécial présidé par le Ministre.

Le délai prend en principe naissance au lendemain du décès. L'article 24 ayant ainsi disposé en termes généraux, l'Administration n'a pas à prouver l'acceptation des héritiers, donataires ou légataires. Le décès investit, en effet, les successeurs du droit qu'ils tiennent du défunt, et leur acceptation est présumée faite de plein droit (1).

Le principe de l'article 24 s'est vu apporter de nombreuses exceptions, soit par l'article 24 lui-même, soit par des lois postérieures touchant le point de départ du délai.

a) En cas d'absence, c'est l'envoi en possession provisoire qui détermine le point de départ du délai (Loi du 28 avril 1816, art. 40). Remarquons le rapprochement entre cette exception et le principe d'après lequel les délais supérieurs à six mois sont réduits à cette durée en cas de prise de possession des biens du *de cujus* par ses héritiers.

b) Pour la succession d'un condamné, si ses biens sont séquestrés, et pour une succession qui aurait été séquestrée pour quelque cause que ce soit, le jour de la mise en possession fera seulement courir le délai (art. 24 de la loi de frimaire).

---

(1) La jurisprudence a fait de nombreuses applications de ce point de vue par les arrêts de la Cour de cassation des 4 février 1812, 13 floréal an IX, 31 juillet 1815, etc., et du tribunal de la Seine du 27 mars 1893 (R. E. 488).

c) Pour les défenseurs de la patrie décédés hors de leur département, c'est-à-dire pour les militaires et marins, le délai ne prend naissance qu'au jour de la mise en possession (art. 24 précité) ou de l'inscription du décès sur les registres de l'État civil (1).

d) Pour la succession échue indivisément à l'État et à un autre successible, l'article 24 fait courir le délai à compter de la mise en possession.

e) En cas de biens rentrés dans l'hérédité (partage de biens postérieur à la déclaration, annulation d'une vente ou d'une donation, etc.), les héritiers sont tenus de faire la déclaration des valeurs nouvelles qui viennent de la succession, dans les six mois de l'acte qui constate l'existence de ces valeurs. Si ces biens reviennent à la succession, par suite d'annulation d'une vente ou d'une donation, le délai dans lequel devra être faite la déclaration partira du jugement ou de l'arrêt qui prononce cette annulation.

f) S'il y a changement de dévolution d'une succession par suite de la découverte d'un testament ignoré ou d'une renonciation, le délai court de l'ouverture du testament ou de la renonciation. Si le testament était resté ignoré des légataires, on ne peut également faire courir pour eux le délai qu'à compter de la découverte du testament.

g) Si une succession en déshérence est restituée aux héritiers, le délai court de la notification de la décision administrative ou judiciaire reconnaissant le droit des héritiers (2).

---

(1) J. E. 16604, Vesoul, 29 déc. 1893, J. E. 24333.
(2) D. M. F., 8 frimaire an IX, J. E. 6207.

h) Si un legs est soumis à une condition suspensive, le délai ne peut courir que du jour de l'avènement de cette condition, car c'est sa réalisation seule qui donne naissance au droit des héritiers.

Ainsi, l'acceptation des dons et legs faits aux établissements publics doit, aux termes de l'article 910 du Code civil, être soumise à autorisation du Conseil de Préfecture ou du Conseil d'État. Cette autorisation est bien une condition suspensive, puisque, sans elle, l'établissement public légataire ne peut rien accepter. Jusqu'à cette autorisation en outre, les biens légués restent dans le patrimoine de l'héritier, qui est tenu d'en souscrire la déclaration et d'acquitter les droits selon son degré de parenté avec le défunt. Cependant, l'Instruction 2755, 1° prévoit que cet héritier pourra être provisoirement dispensé de payer l'impôt afférent à des legs dont l'acceptation n'est pas encore autorisée. La loi du 25 février 1909, par son article 19, a décidé que ce paiement ne pourrait être différé de plus de deux ans à dater du décès. Nous reverrons ce point en étudiant l'article 19 de la loi de 1901 (2e partie, chapitre II, section 1, § 2).

i) Pour les rentes réversibles ou usufruits successifs, le délai court à compter du jour du décès ou de la renonciation du premier gratifié.

j) Pour les successeurs irréguliers enfin, c'est la prise de possession de fait qui fixe le point de départ du délai, car ceux-ci ne sont pas saisis de plein droit au décès de la succession qui leur échoit.

Telles sont donc les principales exceptions au principe de l'article 24, 1° qui fait courir le délai du lendemain du décès.

SECTION IV

Des bureaux où doivent être souscrites les déclarations.

L'article 27 de la loi de frimaire dispose :

« Les mutations de propriété ou d'usufruit par décès seront enregistrées au bureau de la situation des biens.

« Les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs seront tenus d'en passer déclaration détaillée et de la signer sur le registre.

« S'il s'agit d'une mutation au même titre de biens meubles, la déclaration en sera faite au bureau dans l'arrondissement duquel ils se seront trouvés au décès de l'auteur de la succession.

« Les rentes et autres biens meubles, sans assiette déterminée lors du décès, seront déclarés au bureau du domicile du décédé..... »

Cet article traitant de la forme des déclarations et du lieu où elles doivent être présentées, notre section sera normalement divisée en deux paragraphes dans lesquels nous examinerons ces deux points principaux.

§ 1. — *Nécessité et forme des déclarations.*

Un premier principe qui se dégage nettement des mots : « Les héritiers... seront tenus d'en passer déclaration détaillée... » est la *nécessité* d'une décla-

ration, le législateur ayant fait de celle-ci la base obligatoire de la perception des droits de mutation.

Un principe d'enregistrement qui se dégage nettement de l'ensemble même de la loi de frimaire, et qu'a toujours consacré la pratique, veut en effet que toute perception de droits fixes ou proportionnels ait lieu par suite, soit d'un acte, soit d'une déclaration. Et nous en trouvons la consécration dans un arrêt de la Cour de Cassation du 3 février 1869 (1) qui nous dit : « Attendu qu'aux termes des articles 27, 28 et 29 de la loi du 22 frimaire an VII, les héritiers sont tenus de passer déclaration détaillée..... des mutations de propriété qui ont eu lieu par suite du décès de leur auteur... ; attendu que cette déclaration est la base de la perception du droit; que le chiffre des sommes à payer par le redevable est assis sur les valeurs indiquées par ladite déclaration ». C'est bien là nous indiquer qu'aucune perception ne serait possible en principe, en l'absence de cette déclaration et qu'aucun équivalent n'y pourrait suppléer.

Ce principe nous conduit à refuser aux débiteurs du Trésor le droit de contester la liquidation provisoire qui serait faite dans une contrainte. Lorsqu'aucune déclaration n'a été souscrite, nous verrons que l'administration doit rechercher, d'après les divers actes précédemment enregistrés, les documents et les

---

(1) Cass., 3 février 1869, S., 69, 1, 185, R. P. 2853. — Dans le même sens, Cass., 29 décembre 1841, S., 42, 1, 252; — 7 juillet 1863, S., 63, 1, 450, R. P., 1819; — Instruction 2274, § 6, et aussi Instruction 1537, § 17.

renseignements qu'elle peut se procurer, quelle peut être la consistance de la succession, et liquider ensuite les droits, d'après l'évaluation faite d'office par le receveur des biens qui paraissent composer l'actif non déclaré. Ce montant est ensuite réclamé aux héritiers présumés, et, si besoin est, contrainte de la somme due leur est signifiée. Mais bien que cette contrainte, ne prenant pas comme base des évaluations faites par une déclaration émanant de l'héritier, ne soit essentiellement que provisoire, ainsi que le reconnaît l'Instruction 2274, rapportant un arrêt de la Cour de Cassation du 7 juillet 1863, les héritiers n'en peuvent contester le montant. Ils ne pourront former opposition qu'à la seule condition de satisfaire à l'obligation de l'article 27 de la loi de frimaire, et de passer la déclaration requise, au vu de laquelle le receveur pourra corriger ses évaluations et rectifier ainsi la contrainte. Remarquons aussi que, en pratique, la contrainte qui sera décernée sera ainsi rédigée : « Il est dû à la Direction générale de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, par M. X..., à...., la somme de...., *sauf à augmenter ou diminuer, selon la déclaration que ledit sieur X... sera tenu de faire*, pour droits... exigibles par suite du décès... », rédaction qui mentionne bien la nécessité d'une déclaration.

Notre principe établi, recherchons maintenant qui sera obligé de souscrire la déclaration que nous venons de reconnaître indispensable pour la liquidation de l'impôt et la perception des droits.

Elle sera faite par les « héritiers, donataires ou légataires ». Par le mot : « *héritiers* », l'article 27, 2°,

comprend l'héritier bénéficiaire aussi bien que l'héritier pur et simple (1).

Les déclarations étaient faites par les héritiers, donataires ou légataires sous forme de projet, puis remises au receveur qui les transcrivait sur un registre qui était en même temps registre de recettes, et ensuite certifiées et signées par les déclarants. Mais l'administration a reconnu les difficultés de ce système, et, faisant droit aux réclamations des agents, la loi du 6 décembre 1897, article 11, a décidé que les déclarations seraient d'abord faites sur des formules imprimées; fournies d'abord gratuitement par l'administration, ces formules furent soumises, par la loi du 25 février 1901, article 22, à un droit de cinq centimes pour les feuilles doubles et de deux centimes et demi pour les feuilles simples (2).

Les déclarations datées, certifiées et signées doivent contenir toutes les indications utiles à la perception; elles sont suivies de la liquidation de l'impôt, faite par le receveur.

Ces formules sont alors enregistrées sur un registre de quittances à souche, qui est maintenant le registre de recettes arrêté jour par jour, et, afin d'assurer

---

(1) Dans ce sens sont intervenus plusieurs arrêts de la Cour de cassation, entre autres : 1er février 1830, Instruction 1320, § 5 ; — 15 juillet 1836, Instruction 1528, § 10.

(2) En pratique, les déclarations de successions sont généralement rédigées par les notaires. Indiquons à ce sujet la circulaire du 1er avril 1908 adressée par le ministre de la justice aux procureurs généraux, enjoignant aux officiers publics et ministériels de s'abstenir, sous peine de sanctions disciplinaires énergiques, de prêter leur concours à la réalisation des conventions manifestement entachées de fraude (R. E. 4683).

leur conservation, elles sont réunies et encartées dans une reliure spéciale. Dès que le nombre suffisant pour en faire un volume est atteint, l'ensemble relié, puis coté et paraphé par un agent supérieur de l'administration, forme alors le registre des déclarations.

La déclaration comprend principalement :

Les nom et prénoms, domicile, âge, date et lieu de décès du *de cujus* ;

L'indication de son état matrimonial ;

Les noms, prénoms et domiciles des héritiers et légataires, leur état matrimonial et l'indication de leur degré de parenté avec le *de cujus* ;

En cas de mariage, le résumé du contrat de mariage du *de cujus* ;

Une mention et analyse des testaments et inventaires, s'il y a lieu ;

Puis l'énumération des divers biens composant la communauté et la succession et, s'il y a lieu, liquidation de la communauté.

Les biens meubles sont évalués, soit d'après la déclaration des parties, et alors ils doivent être détaillés et estimés dans un état sur timbre, certifié et signé par les déclarants, état qui reste annexé à la déclaration, soit d'après les actes authentiques qui auraient pu être dressés (inventaire notamment) qui, aux termes de l'article 27, 5°, doivent être alors pris pour base d'évaluation. Nous verrons que la loi de 1901 a augmenté le nombre de ces facteurs d'évaluations en donnant cette qualité aux polices d'assurances contre l'incendie.

Les immeubles, détaillés article par article, seront

évalués d'après les dispositions de l'article 15, 7°, de la loi de frimaire, et de l'article 2 de la loi du 21 juin 1875, sauf l'exception au principe de la capitalisation des revenus apportée par l'article 12 de la loi du 25 février 1901.

§ 2. — *Bureaux compétents pour recevoir les déclarations.*

Les paragraphes 1, 3 et 4 de l'article 27 de la loi de frimaire disposaient que les mutations par décès devaient être déclarées, et les droits perçus, selon qu'il s'agissait d'immeubles ou meubles ayant une assiette déterminée, au bureau de la situation des biens, ou selon qu'il s'agissait d'autres meubles au bureau du domicile du défunt.

Un décès pouvait donc ainsi donner lieu à plusieurs déclarations, si le *de cujus* possédait des biens sur le ressort de plusieurs bureaux. La loi de finances de 1901 a, comme nous le verrons, modifié, par son article 16, les anciennes dispositions de la loi de frimaire, et fixé comme bureau compétent celui du domicile du *de cujus* pour tous les cas.

SECTION V

Du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter.

Aux termes de l'article 32 de la loi de frimaire, les droits « seront payés par les héritiers, donataires ou

légataires. Les cohéritiers seront solidaires ». Cette disposition claire et précise donne au Trésor une action personnelle contre les divers ayants droit du défunt, qui ne peuvent s'exempter du paiement que par la renonciation : elle place les légataires et donataires au même rang que les héritiers; enfin, elle proclame la solidarité des cohéritiers.

Par cette solidarité, l'article 32, 2°, entend donner au Trésor le droit de poursuivre un cohéritier pour la totalité des droits dus au Trésor pour les diverses parts revenant à ses cohéritiers (1). Mais, si le paiement fait par lui libère à l'égard du fisc les autres successibles, celui qui a payé a recours contre ses cohéritiers pour le remboursement de leur part (2).

Parfois un testateur fait divers legs particuliers *nets de tous frais*, déclarant ainsi que les droits seront acquittés par l'héritier principal ou le légataire universel. L'article 1016 du Code civil consacre le fait par ces termes : « les droits seront dus par le légataire... s'il n'en a été autrement ordonné par le testament », et alors le légataire reçoit son legs sans avoir à verser aucun droit. Mais cet article 1016, traitant des legs particuliers, règle les rapports du légataire avec la succession, et ne saurait faire échec à l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII. Le Trésor pourrait donc, même en présence de la clause : « nets de tous frais », poursuivre directement le légataire pour le paiement des droits. On ne saurait comprendre en effet que,

(1) Il n'y a pas lieu, au point de vue de la solidarité, de distinguer entre les héritiers des lignes paternelle ou maternelle. En ce sens, Seine, 31 mars 1906, R. E. 4177, 2°.

(2) Rouen, 3 juin 1891, R. P. 7667.

par suite d'une pareille clause, le testateur pût enlever au Trésor un droit qui lui est donné par la loi, droit qui est pour lui une véritable garantie, comme nous allons le voir en examinant le 3e paragraphe de l'article 32.

Après nous avoir fait connaître les personnes qui sont tenues envers le Trésor du paiement des droits, l'article 32, par son 3e paragraphe, facilite au Fisc le recouvrement de l'impôt en lui donnant une action privilégiée sur les revenus des biens à déclarer.

Ce 3e paragraphe s'exprime ainsi : « La nation aura action *sur les revenus* des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement. »

L'administration avait d'abord voulu voir dans cette disposition un privilège sur le capital des biens transmis, privilège qui, faisant considérer en quelque sorte l'État comme copropriétaire des héritiers tant que ceux-ci n'ont pas acquitté les droits, lui aurait permis de poursuivre le recouvrement de l'impôt par la vente des biens. Cette interprétation, longtemps adoptée par les tribunaux, fut cependant repoussée par la Cour de Cassation par quatre arrêts du 23 juin 1857 (1). L'administration, se soumettant à ces arrêts, les transmit à ses agents par l'Instruction 2114, 8°.

L'administration avait émis également une autre prétention : c'était de prendre inscription sur les biens de la succession, en vertu des contraintes décer-

(1) Cass., 23 juin 1857, S., 57, 1, 401 ; — Instruction 2114, 8°.

nées pour le recouvrement des droits; elle s'appuyait sur deux avis du Conseil d'État, l'un du 25 thermidor an XII, l'autre du 29 octobre 1811 approuvé le 12 novembre suivant. Le premier de ces avis décidait que « les condamnations et les contraintes émanées des administrateurs dans les cas et pour les matières de leur compétence emportent hypothèque de la même manière et aux mêmes conditions que celles de l'autorité judiciaire ». Quant au second il permettait de prendre inscription hypothécaire en vertu des contraintes décernées par l'administration des douanes pour le recouvrement des droits dont il est fait crédit et pour défaut de rapport des certificats de décharge des acquits à caution, contraintes prévues par l'article 32 de la loi des 6-22 août 1791. La jurisprudence partagea d'abord cette opinion, mais la Cour de Cassation refusa à l'Enregistrement, par un arrêt du 28 janvier 1828 (1), le droit de se fonder sur ces avis et de prendre hypothèque en vertu des contraintes délivrées par ses agents. La Cour considérait en effet que l'avis de l'an XII ne peut s'appliquer qu'aux contraintes décernées par les administrateurs en qualité de juges, sans qu'un litige puisse être porté devant les tribunaux, et que l'avis de 1811 étant une disposition exceptionnelle en faveur de la Régie des Douanes, cette exception ne saurait être étendue à l'Enregistrement.

Nous voyons dès lors échouer les deux prétentions de l'administration, qui ne peut ainsi avoir ni privilège ni hypothèque sur les capitaux des biens trans-

(1) Cass., 28 janvier 1828, J. E. 8974.

mis pour le recouvrement des droits de mutation par décès. Elle retombe dans le droit commun, et son action est semblable à celle d'un créancier chirographaire, et si, conformément à l'article 2093 du Code civil, les biens du *de cujus* et de l'héritier sont le gage de sa créance, elle n'a aucun droit de préférence.

Mais si l'administration ne peut venir participer qu'au marc le franc à la distribution par contribution des valeurs successorales, elle a un véritable privilège sur les revenus de ces valeurs. Cette action, réelle et privilégiée, édictée par l'article 32 de la loi de frimaire, a été appliquée par un arrêt de la Cour de Cassation du 2 décembre 1862 (1).

L'article 32 ne soumet la conservation de ce privilège à aucune condition de publicité, il atteint les revenus de tous les biens mobiliers et immobiliers faisant partie de la succession.

Il importe de remarquer que ce privilège ne peut s'appliquer qu'aux revenus des biens à déclarer, et non aux revenus courus antérieurement au décès, car ces revenus devant eux-mêmes être déclarés constituent à l'égard du Trésor de véritables capitaux. Le privilège s'exercera donc sur les revenus courus depuis le jour du décès.

L'article 32 en créant ce privilège a employé ces mots : « en quelques mains qu'ils se trouvent ». On peut se demander s'il a eu l'intention de créer un véritable *droit de suite*. L'avis du Conseil d'État du

---

(1) Cass., 2 déc. 1862, S., 63, 1, 97; — Instruction 2244, § 3.

4 septembre 1810, approuvé le 21, est venu trancher la question en décidant que « ni pour le droit principal dû à cause de mutation par décès, ni conséquemment pour le droit et le demi-droit en sus, dont la peine est prononcée par l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII, l'action accordée par l'article 32 de cette loi ne peut être exercée au préjudice des tiers acquéreurs ». Cet avis considère que la disposition de l'article 32, 3°, ne concerne que les personnes dénommées au 1er paragraphe de cet article, c'est-à-dire les héritiers, donataires ou légataires, et que les deux paragraphes suivants n'ont pour objet que de compléter la disposition principale énoncée au 1er paragraphe, en expliquant les obligations qui en résultent pour ces héritiers : solidarité, et affectation des revenus au paiement des droits. Il n'y a donc pas lieu d'étendre cet article aux tiers acquéreurs qu'il ne saurait concerner.

Il est facile également de conclure de l'article 39 qui édicte diverses peines contre ceux qui devaient déclarer la succession que ces peines, toujours personnelles, ne peuvent être poursuivies sur les revenus de biens passés à des tiers, puisque ceux-ci n'étaient pas tenus de déclarer la succession.

L'action privilégiée ne pouvant s'exercer que sur les revenus courus postérieurement au décès, et antérieurement à l'aliénation, il nous faut examiner maintenant à quel moment l'aliénation peut être opposée au Trésor.

Pour les meubles, pas de difficulté : il suffira au tiers acquéreur de prouver qu'il les avait acquis de bonne foi avant la saisie du Trésor, les meubles

pouvant se transmettre par simple consentement et n'ayant pas de suite par hypothèque.

Pour les créances, il faut se conformer à l'article 1690 du Code civil aux termes duquel le cessionnaire n'est saisi à l'égard des tiers que par la signification du transport faite au débiteur, ou par l'acceptation de celui-ci dans un acte authentique. Le cessionnaire ne sera donc à l'abri de l'action prévilégiée du Trésor qu'après accomplissement de l'une de ces deux formalités.

Pour les immeubles enfin le privilège du Trésor pourra s'exercer jusqu'à l'accomplissement de la transcription édictée par la loi du 23 mars 1855 qui seule rend la transmission de propriété opposable aux tiers.

Comment s'exercera le privilège? La loi fiscale n'ayant indiqué aucune règle spéciale, il y a lieu d'employer les procédés de droit commun, et de procéder à la saisie des revenus conformément au Code de procédure civile, et employer selon les cas la saisie brandon, la saisie exécution, ou la saisie arrêt.

La contrainte décernée contre le débiteur des droits suffit comme titre exigé par l'article 557 du Code de Procédure civile, lorsque l'action est dirigée contre ce dernier, tandis que pour celle dirigée contre un tiers détenteur il faudra, conformément à l'article 558 du Code de Procédure civile, la permission du juge.

Quel rang assigner au privilège du Trésor? L'administration soutient qu'il doit être en principe préféré à tout autre non classé expressément avant lui (Instruction 2244, 3°), car si d'autres créanciers pouvaient venir en concours avec lui sur les revenus,

l'action serait illusoire. Par suite de son affectation spéciale aux revenus, cette action doit passer même avant les privilèges généraux qui affectent à la fois capital et revenus (1).

SECTION VI

Des peines pour défaut de déclaration dans les délais, omissions et fausses estimations.

Toutes les transmissions par décès, qu'elles aient lieu par succession *ab intestat* ou testamentaire, ou qu'elles proviennent de quelque libéralité à cause de mort, sont soumises au droit proportionnel en vertu de l'article 4 de la loi de frimaire (2).

C'est donc le décès qui est le fait générateur de la transmission, et par là même de l'impôt successoral, c'est-à-dire du droit proportionnel que devra percevoir le Trésor.

Il importe donc que les agents de l'Administration soient exactement renseignés de tous les décès survenus dans le ressort de leur bureau. A cet effet, les maires des différentes communes du canton doivent adresser tous les trois mois, en vertu de l'article 55

---

(1) En ce sens de nombreux arrêts et solutions, parmi lesquels : Cass., 3 janvier 1809, S., 9, 1, 140; — Avignon, 26 novembre 1879, J. E. 21630; — Décis. min. finances, 19 décembre 1879, J. E. 21772; Cass., 29 août 1865, S., 65, 1, 433; D., 65, 1, 331; — Cass., 24 janvier 1872, S., 72, 1, 21; D., 72, 1, 353.

(2) Rapprocher également l'article 68, 3°, n° 5 de la même loi et l'article 53 de la loi du 28 avril 1816.

de la loi du 22 frimaire an VII, aux receveurs de l'enregistrement de leur ressort, un relevé certifié par eux de tous les actes de décès qu'ils ont dressés. Ces relevés, établis, sur formule spéciale dite *Notice de décès*, mentionnent les nom, prénoms, âge, domicile, lieux de naissance et de décès du défunt, la date du décès et celle de la déclaration faite à la mairie. Ils indiquent si le décédé était marié, veuf ou célibataire, et, le cas échéant, le nom de son conjoint, les noms de ses père et mère, ceux de ses héritiers, et la consistance présumée de ses biens. Si l'ouverture de la succession résulte de l'absence (loi du 28 avril 1816, art. 40) par envoi en possession provisoire, c'est le jugement du tribunal de première instance qui est communiqué au receveur par son collègue chargé de l'enregistrer.

Tels sont les modes de constatation officielle des décès et ouvertures de successions. Nous avons vu plus haut les différents délais édictés par l'article 24. L'article 39 sanctionne ces délais, et, en même temps, les omissions et fausses estimations.

Avant d'examiner ces divers points, une observation préliminaire s'impose. Les peines édictées par la loi sont personnelles, et les droits et demi-droits en sus que nous allons voir ne peuvent être réclamés aux représentants d'un héritier décédé pour omission par celui-ci des biens rentrant dans l'actif successoral, pour fausse estimation de ces biens, ou pour défaut de déclaration d'une succession à lui échue. Toutefois, l'amende resterait encourue en entier par le cohéritier survivant qui, en ne passant pas la déclaration prescrite par la loi, a commis indi-

viduellement pour le tout la contravention punie par l'article 39 de la loi de frimaire. Le mémoire présenté par l'administration de l'Enregistrement devant la Cour de Cassation, à la suite d'un jugement de Neufchâtel du 24 juin 1903, dit notamment que le principe de la personnalité des peines s'applique aux droits et demi-droits en sus (1). Mais, ajoute-t-il, « ce qui est éteint par le décès du contrevenant, ce n'est pas le fait matériel de la contravention, ni la sanction qui s'y attache, c'est l'action publique pour l'application de la peine ». S'il y a, dès lors, plusieurs contrevenants, le décès de l'un ne met fin à l'action publique, qu'en ce qui le concerne.

§ 1. — *Des déclarations hors délai.*

L'article 39, 1°, de la loi de frimaire, punit d'un demi-droit en sus du droit qui sera dû pour la mutation, « les héritiers, donataires ou légataires qui n'auront pas fait dans les délais prescrits les déclarations des biens à eux transmis par décès ».

Cette amende du demi-droit en sus incombe aux personnes qui devaient faire la déclaration de succession, c'est-à-dire aux héritiers, donataires ou légataires.

En ce qui concerne les tuteurs et curateurs, l'article 39, 4°, met expressément ce droit à leur charge personnelle : « les tuteurs et curateurs supporteront

(1) Neufchâtel, 24 juin 1903, et Cass., civ., 16 déc. 1907, R. E. 4530; — mémoire : R. E. 4530, p. 243; — également Cass., 10 novembre 1874, S., 75, 1, 132.

personnellement les peines ci-dessus, lorsqu'ils auront négligé de passer les déclarations dans les délais... » Cette charge est la conséquence logique de l'article 27, qui impose aux tuteurs ou curateurs d'effectuer dans le délai légal la déclaration des successions qui échoient à leurs pupilles. Et nous devons conclure des termes généraux et absolus des articles 27 et 39 que cette déclaration doit être faite, même quand la succession ne possède pas de fonds disponibles. Toutefois l'administration ne peut contraindre, en l'absence de fonds, le tuteur à faire personnellement l'avance de ces droits, et la prescription et la sanction de nos articles ne s'appliquent qu'au seul fait d'effectuer la déclaration, mais non au paiement des droits.

Ce fait semble en contradiction avec l'article 28 qui nous dit : « Les droits des actes et ceux des mutations par décès seront payés avant l'enregistrement... » Mais, si l'exception en faveur des tuteurs et curateurs n'est pas inscrite dans la loi, elle résulte cependant des travaux préparatoires et de diverses considérations d'ordre public. Le projet primitif de la loi de frimaire comprenait un article 29, qui se terminait ainsi : « ...ceux (les droits) des déclarations de successions seront acquittés par les héritiers, donataires ou légataires, *et les tuteurs ou curateurs*. Les héritiers, légataires *et curateurs* d'une même succession seront tenus solidairement du paiement des droits (1) ». Or, cette partie du projet est devenue

(1) *Code de l'Enregistrement* (Maguéro), travaux préparatoires de la loi de frimaire, art. 29, page 84, 2e col.

dans le texte définitif l'article 32, qui ne parle plus des tuteurs et curateurs, et ne les déclare pas solidaires avec les autres héritiers.

Il est juste, du reste, d'étendre aux tuteurs et curateurs ordinaires l'avantage fait par l'Instruction 2598 en faveur des curateurs à successions vacantes, qu'on dispense du paiement préalable des droits.

Ajoutons qu'il serait injuste de faire payer, même comme simple avance, le droit de mutation par celui qui ne profite pas de la mutation, et que les charges de la tutelle sont déjà assez lourdes pour qu'on ne les augmente pas encore, l'ordre public étant intéressé à ce que des obligations pas trop fortes n'éloignent pas de la tutelle les personnes dévouées.

Nous sommes amenés à conclure sur ce point que les tuteurs et curateurs sont tenus de faire dans les délais les déclarations des successions échues à leurs pupilles; que, passé ces délais, ils devront supporter personnellement la peine du demi-droit en sus; mais que, en l'absence de fonds disponibles de la succession, ils ne sauraient être tenus de faire de leurs deniers propres l'avance des droits.

§ 2. — *Des omissions et fausses estimations, et de l'expertise.*

Nous venons de voir que l'amende de retard a été fixée par l'article 39, 1°, de la loi de frimaire à un demi-droit en sus. Mais le retard n'est pas la seule faute que puisse commettre le déclarant; il peut aussi omettre de comprendre certains biens dans la déclaration qu'il doit souscrire, ou donner à d'autres des

estimations non conformes à la valeur réelle. D'où deux nouveaux chefs de peines que nous allons avoir à examiner.

L'article 39, 2°, de la loi de frimaire, s'exprime ainsi : « La peine pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis ; il en sera de même pour les insuffisances constatées dans les estimations de biens déclarés. »

Et l'article 39, 3°, ajoute : « Si l'insuffisance est établie par un rapport d'expert, les contrevenants paieront en outre les frais de l'expertise. »

Cet article frappe de la même peine les omissions et les insuffisances d'évaluations. Il faut cependant distinguer l'une de l'autre ces deux sortes de contraventions, car nous verrons que la prescription est diffférente pour elles, dix ans pour l'omission, deux pour la fausse estimation (trois mois seulement en matière de fonds de commerce).

Nous devons, en outre, considérer l'énumération comme limitative, et décider que l'Administration ne saurait être fondée à réclamer un droit en sus pour des cas non prévus par la loi, et par assimilation aux cas prévus, lorsque, par exemple, l'indication inexacte du degré de parenté donnerait lieu à insuffisance de perception.

Définissons d'abord nos deux contraventions. M. Naquet s'exprime ainsi (1) : « L'omission se produit lorsqu'un bien ne figure pas dans la déclaration

(1) Naquet, *Traité th. et pratique des dr. d'enregistrement*, t. III, p. 336.

des héritiers. Il y a insuffisance, lorsque la déclaration attribue aux biens héréditaires une valeur inférieure à leur valeur réelle ». Nous voyons donc dans le premier cas un oubli, volontaire ou non, qui a pour effet de soustraire totalement un bien à l'impôt, tandis que, dans le second cas, les biens successoraux sont tous énumérés, mais certains d'entre eux échappent partiellement à la perception des droits, leur valeur réelle étant supérieure à la valeur déclarée.

Il faut, dans les deux cas, une nouvelle déclaration concernant ces biens. Nous savons, en effet, que la perception des droits de mutation doit toujours être réglée d'après la déclaration des parties (1). Aussi, les biens omis dans la première déclaration, ainsi du reste que ceux rentrés dans l'hérédité par suite d'un événement postérieur, doivent-ils faire l'objet d'une déclaration nouvelle, comme si aucune n'avait été souscrite, tandis que l'insuffisance d'estimation d'un bien doit être reconnue par acte signé des parties, acte qui porte le nom de *soumission*, lorsqu'elle ne repose pas sur un acte enregistré (bail ou vente, par exemple), pour donner lieu à la perception des nouveaux droits. Une seule exception à ce principe découle de l'Instruction 2832, qui permet aux receveurs d'ouvrir un simple article de recettes, lorsque, par acte souscrit par les héritiers, ceux-ci font

---

(1) Principe consacré par de nombreuses décisions parmi lesquelles Seine, 3 avril 1869, J. E. 18727 ; — Cass., 26 avril 1870, Instruction 2405, 1.

connaître la consistance des biens omis, ainsi que leur valeur imposable au jour du décès.

L'amende est forte, dira-t-on. Faire payer à un héritier une somme double de celle qu'il aurait dû verser si la première déclaration avait été régulière, cela semble excessif. Notons tout de suite que, si la bonne foi ne saurait être considérée comme un motif d'excuse permettant aux tribunaux de se dispenser d'appliquer le droit en sus aux omissions et insuffisances, ainsi qu'il ressort du reste de l'arrêt de la Cour de Cassation, chambre des requêtes, du 30 janvier 1867 (1), lequel arrêt déclare « que les contraventions aux lois fiscales ne s'excusent pas par la bonne foi », notons, disons-nous, qu'en pratique les Directeurs sont autorisés à accorder des remises de ces droits et demi-droits en sus, et que le receveur, dans le rapport fourni par lui à la Direction, doit s'exprimer sur la bonne foi des contrevenants.

A. — Des omissions.

Ayant examiné les principales généralités communes aux omissions et aux fausses estimations, c'est maintenant pour nous le moment de rechercher comment l'administration prouve ces deux chefs de peines.

D'abord en ce qui concerne l'omission, l'administration est autorisée, et cela n'a jamais été contesté, à rechercher, pour leur appliquer la peine édictée par

---

(1) Cass., ch. des requêtes, 30 janvier 1867, S., 67, 1, 179; — Instruction 2357, 3°.

l'article 39, toutes les omissions commises dans les déclarations qui ont été faites. Comment le receveur va-t-il procéder à ces recherches?

Dans le silence de la loi, nous devons admettre que l'administration peut employer tous les modes de preuve du droit commun non incompatibles avec la loi fiscale. Le Code civil (art. 1316) nous indique cinq modes de preuves : « la preuve littérale, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu de la partie, et le serment. » Nous devons écarter la preuve testimoniale et le serment, incompatibles avec le principe rappelé plus haut de la déclaration obligatoire, ainsi qu'avec les formes de procédure écrites établies par la loi de frimaire (art. 65 et 67).

Il nous reste donc trois modes de preuves :

1° La preuve littérale. Elle résultera d'actes authentiques ou sous seing privé, et pourra être invoquée par l'administration qui, à l'égard de ces actes, a la qualité d'un tiers. Le receveur pourra s'appuyer par exemple sur un inventaire ou un partage après décès, pour établir une omission.

2° L'aveu. Défini par MM. Aubry et Rau : « Déclaration intentionnelle faite avec la pensée que celui au profit duquel elle a eu lieu se trouvera en l'invoquant dispensé de prouver les faits qui en forment l'objet » (1), cet aveu peut être invoqué par l'administration. Mais généralement cet aveu ne sera pas intervenu directement entre le contrevenant et l'administration spécialement dans le but de consacrer l'omission. Aussi la Régie ne sera-t-elle fondée à se

(1) Aubry et Rau, t. VIII, p. 167.

baser sur un aveu que comme commencement de preuve (Instruction 2687, 2°) et alors l'aveu se confondra avec les présomptions.

3° Les présomptions. Celles-ci enfin, définies par le Code civil, article 1349 : « ...conséquences que la loi ou le magistrat tirent d'un fait connu à un fait inconnu », sont le mode de preuve le plus fréquemment employé par l'administration dans sa recherche contre la fraude. Et l'administration n'a pas à distinguer entre les présomptions légales, c'est-à-dire celles attachées par une loi spéciale à certains actes ou à certains faits (Code civil, art. 1350) et qui dispense de toute preuve celui au profit duquel elle existe (Code civil, art. 1352), et les présomptions simples ou de fait, qui sont abandonnées aux lumières ou à la prudence du magistrat (Code civil, art. 1353). Ces dernières peuvent même se déduire, non seulement d'actes opposables aux parties, mais encore d'actes qui leur sont étrangers, et de tous documents soumis au Tribunal, sans que l'administration puisse fonder ses présomptions sur des actes et faits autres que ceux constants au procès (1). L'arrêt de la Cour de cassation du 27 juin 1883, fondamental en la matière, pose en principe que l'article 39 de la loi de frimaire n'ayant précisé aucun mode de constatation des omissions qu'il prévoit et sanctionne, il est juste d'en induire que l'administration peut prouver les omissions par acte des parties ou de leurs ayants cause, ou même par

---

(1) Cass., 29 janvier 1860, S., 60, 1, 475; — 19 mars 1862, S., 62, 1, 537; — 27 juin 1883, Instruction 2687, 2°.

présomptions tirées des faits constants au procès, ou des actes que la formalité de l'enregistrement lui a fait connaître.

Sans envisager les décisions judiciaires qui ont consacré notre principe, constatons seulement, et à titre d'exemple, que : une omission immobilière pourra se prouver au moyen des présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire (inscription du nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière, paiements par lui faits d'après ce rôle, baux par lui passés, transactions ou autres actes, etc.); qu'une omission mobilière pourra tenir sa preuve des énonciations d'un inventaire, ou d'actes émanant du défunt ou de ses héritiers, de partages, contrats de mariage, procurations, prêts faits par l'héritier, d'actes émanant des débiteurs du défunt ou encore de documents trouvés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication (1).

Bien qu'il ne rentre pas dans le cadre de notre ouvrage d'étudier en détail ce droit de communication auquel nous venons de faire allusion, indiquons seulement que l'administration, dans sa poursuite

---

(1) Cass., ch. des requêtes, 22 mars 1887; — Instruction 2741, 1°; — J. E. 22818, — R. P. 6846; — Instructions 2372, 1; — 2420, 3°; — 2475, 5°; — 2820, 9°. Notons en ce sens un jugement du tribunal de la Seine du 7 avril 1906 (R. E. 4133) d'où l'on peut déduire que : lorsqu'il dépend d'une succession des droits indivis dans une succession antérieurement ouverte et dans une communauté conjugale, le partage de ces succession et communauté doit servir de base à la déclaration passée après le décès de l'indivisaire. S'il était procédé autrement et que les valeurs attribuées au défunt par le partage soient supérieures à la valeur des droits indivis déclarés, il y aurait omission passible d'un droit en sus, dès lors que le partage antérieur n'a pas été mentionné dans la déclaration de succession.

contre la fraude, recourt fréquemment à des renseignements qui lui sont fournis par des tiers. L'administration des contributions indirectes, par exemple, communique aux receveurs des états faisant connaître les marchandises dont les *assujettis* décédés étaient détenteurs au moment de l'ouverture de la succession (1). Dans le même sens et spécial aux planteurs de tabac, décision du 11 juin 1888 (Instruction 2756). Également, les trésoriers généraux fournissent un relevé des sommes payées aux héritiers de créanciers de l'État, de la Caisse des Dépôts et Consignations, des Départements, des Communes, et des Établissements publics (2).

En dehors des agents de l'État, certaines sociétés ou compagnies sont tenues de fournir à l'Enregistrement des renseignements concernant les successions : les sociétés ou compagnies, les agents de change, banquiers, officiers publics ou ministériels, etc., qui sont dépositaires ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession, les compagnies françaises d'assurances sur la vie, et les succursales établis en France des compagnies étrangères, sont soumis à la communication de registres et d'états aux agents de l'Enregistrement (point repris par la loi de 1901).

Il ressort de l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 que ces communications ont notamment pour but d'assurer l'exécution des lois sur le timbre et l'enre-

---

(1) D. M. F. du 10 juillet 1875, Instruction 2522.

(2) D. M. F. du 13 décembre 1837, Instruction 1055 et 18 février 1887, circulaire du 8 mai 1887, Instruction 3001.

gistrement. L'administration peut donc invoquer ces renseignements pour établir l'existence dans les successions de créances et de valeurs au porteur inscrites au compte du défunt ou déposées à son nom. Nous verrons du reste l'application faite par l'article 15 de la loi du 25 février 1901 de ce droit de communication.

B. — Des fausses estimations et de l'expertise.

Nous avons réservé dans notre seconde section l'étude des articles 17, 18 et 19 de la loi de frimaire, pour la rattacher à celle du droit en sus encouru pour insuffisances ou fausses estimations. L'administration doit contrôler les prix et évaluations fournis par les parties; elle peut le faire directement ou par experts.

I. *Moyens de contrôle autres que l'expertise.* — L'administration distingue deux sortes d'insuffisances, les insuffisances de revenu et les insuffisances d'évaluation ou de prix. Les premières s'appliquent en général aux immeubles, et à tous biens qui procurent des revenus, les autres aux immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu (prévus par l'article 12 de la loi de 1901) et à la plupart des meubles. Toutes deux servent en somme à fixer les valeurs, puisque le revenu capitalisé par 20 ou par 25 (Loi de frimaire art. 15, 7° et loi du 21 juin 1875, art. 2), établit la valeur soumise aux droits.

L'Administration se base pour établir le revenu

véritable d'un bien sur divers actes. D'abord et en première ligne les baux courants. Le bail courant est la base légale d'évaluation, alors même que le loyer stipulé serait supérieur au revenu réel. Si le bail était simulé, ce serait alors à l'administration à prouver que la simulation est préjudiciable au Trésor (1). Il est bien évident que l'administration ne doit se baser que sur un bail fait pour une assez longue durée; nous voyons fréquemment sur les plages et dans les villes d'eaux louer des logements, tout meublés généralement, pendant les trois ou quatre mois favorables de l'année, un prix double et triple même de celui où ils seraient loués pendant les autres mois. Il ne serait pas consciencieux dès lors pour l'administration d'évaluer un chalet deux au trois fois plus cher, selon que la succession s'est ouverte ou non pendant ces mois favorables. L'administration l'a elle-même reconnu par une solution du 5 mars 1897 (2).

Le bail doit être en cours au jour de l'ouverture de la succession; un bail expiré n'aurait de valeur que comme simple présomption, dont la preuve incomberait à l'administration.

A défaut de bail, l'administration peut invoquer tous autres actes utiles, mais ces actes doivent avoir pour objet l'évaluation du revenu; tel sera le cas, par exemple, de celui indiqué par l'inventaire ou la location verbale; ces actes doivent être contemporains de la mutation et opposables aux parties.

Pour les meubles, la perception est basée sur la

---

(1) Cass., 1er déc. 1857, Instruction 1513, 4°.
(2) Solution du 5 mars 1897, R. E. 1490.

déclaration des parties, sauf pour les créances, rentes et valeurs de Bourse (art. 16 loi frimaire; — loi 18 mai 1850, art. 7; — loi 23 août 1871, art. 3). L'administration ne peut, en général, prouver ces insuffisances d'évaluation que par expertise.

Les insuffisances mobilières peuvent cependant être établies par tous les modes de preuves du droit commun, sauf naturellement la preuve testimoniale et le serment. La loi du 21 juin 1875, article 3, a fixé comme base légale de perception l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes passés dans les deux ans du décès, et le prix des ventes publiques effectuées dans le même délai. Mais il faut qu'il y ait fraude pour que l'Administration puisse rechercher si le prix exprimé est bien en rapport avec la valeur réelle des meubles transmis (1).

L'insuffisance, une fois découverte par le receveur, et reconnue par la partie, celle-ci prend l'engagement, pour éviter les frais d'une expertise, d'augmenter l'évaluation et de payer les droits et amendes qui en résulteront. L'écrit constatant cet engagement, ou *soumission*, a le caractère d'un aveu extrajudiciaire. Il est fait sur timbre et exempt d'enregistrement. Il est soumis à l'approbation du Directeur du Département (ou du Directeur général, si les droits à payer sont supérieurs à 5.000 francs, Instructions 1624 et 2720-71) et doit contenir une nouvelle liquidation de l'impôt faite par le Receveur. Cette approbation obtenue, le redevable paie les nouveaux droits auxquels

---

(1) Seine, 19 janvier 1894, R. E. 644; — Solution du 1er mai 1894, R. E. 706.

donne lieu l'insuffisance, ainsi que les droits en sus; ces derniers n'étant exigibles que si l'insuffisance excède 1/8 du prix (art. 18 et 27 de la loi de frimaire). Si le signataire de la soumission se refuse à payer, l'administration peut le poursuivre par voie de contrainte, à moins qu'il ne prouve avoir fait une erreur de fait.

La soumission interrompt la prescription et sert de point de départ à une prescription de 30 ans. Mais elle n'engage que celui qui l'a signée, ainsi que ses héritiers, et ne saurait être opposée, par exemple, à un cohéritier non signataire (1). Bien qu'approuvée par le Directeur, elle n'engage pas non plus l'administration, et celle-ci peut, même après un premier paiement sur soumission, réclamer de nouveaux droits et requérir même l'expertise.

II. *L'Expertise.* — Lorsque l'administration ne peut obtenir du redevable une soumission, et que celui-ci se refuse à reconnaître l'insuffisance de prix, il faut recourir à l'expertise. Mais l'usage de l'expertise est restreint aux immeubles et aux transmissions à titre onéreux de fonds de commerce; seule, la Régie peut la requérir, et ce dans un délai de deux ans à dater de la déclaration pour les immeubles, et de trois mois pour les fonds de commerce (loi du 28 février 1872, art. 8).

Nous n'avons pas à examiner en détail la procédure que devra suivre le receveur dans l'instance en expertise. Introduite par une demande au tribunal de

(1) En ce sens, Loudéac, 23 février 1906, R. E. 4169.

la situation des biens et dirigée contre le nouveau possesseur, cette demande étant faite dans les deux ans de la déclaration, lorsque la mutation est à titre gratuit, elle donne lieu à jugement, nomination d'experts qui prêtent serment, puis rédigent un rapport soumis à l'homologation du tribunal.

Les frais de l'expertise, en cas de mutation immobilière à titre gratuit, sont à la charge des parties, qui acquittent encore un droit en sus sur le montant de l'insuffisance (art. 39 de la loi de frimaire). La prescription est de deux ans.

Avant d'aborder, dans la septième section, le titre VIII de la loi de frimaire, notons que, dans le titre VII intitulé : « Des obligations des... officiers ou fonctionnaires publics, des parties et des receveurs, indépendamment de celles imposées sous les titres précédents », l'article 55 organise les Notices de Décès auxquelles nous avons fait allusion. Cet article imposait aux secrétaires des administrations municipales l'obligation de fournir par quartier (c'est-à-dire par trimestre) aux receveurs de l'arrondissement des relevés par eux certifiés des actes de décès. L'article 13 de la loi du 28 pluviôse an VIII a chargé de ces fonctions les maires des différentes communes qui sont ainsi tenus, sous peine d'une amende de retard primitivement fixée à 30 francs par mois, et réduite à la somme fixe de 10 francs, par la loi du 16 juin 1824, art. 10, de fournir dans les mois de janvier, avril, juillet et octobre, lesdites notices trimestrielles de décès.

SECTION VII

Des droits acquis et des prescriptions.

L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII s'exprime ainsi : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la présente ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente. »

Cet article a une portée générale et s'applique à tous les droits d'enregistrement qui vont être fixés par les articles 67 et suivants. Nous devons donc l'appliquer à la matière des successions, et décider que les droits de mutation par décès régulièrement perçus ne sauraient être restitués par suite d'événements postérieurs non prévus par la loi.

Cependant, l'administration a admis fréquemment la restitution de tout ou partie des droits perçus dans certains cas provenant d'une erreur de fait (exemple : *de cujus* encore vivant, enfant héritier né non viable, erreur sur la parenté). Dans le cas d'erreur sur la parenté, cette erreur doit être justifiée par un acte de notoriété, appuyé d'actes de l'état-civil (1).

Également, dans le cas où un légataire a acquitté des droits sur un legs qui, en fait, était révoqué ou annulé, ces droits peuvent être restitués dans les deux ans.

---

(1) Solution du 3 février 1896, Nord.

Dans d'autres cas (évaluation exagérée donnée à des immeubles ou des valeurs mobilières, droits payés sur un legs excédant la quotité disponible, etc.), la restitution des droits a été refusée, l'administration se basant sur ce fait que les héritiers devaient connaître les biens dont ils prenaient possession. Mais il y a bien, dans ces cas, une erreur de fait et, le plus souvent, la restitution devrait être opérée. L'Administration met donc de l'arbitraire dans ses solutions.

Les créances de l'État étant, comme toutes créances, soumises à la prescription, les droits de mutation n'échappent pas à cette règle, et il y a prescription pour la demande des droits, comme pour la demande en restitution de droits perçus, dans les différents délais que nous allons examiner et qui ont été fixés par l'article 61 de la loi de frimaire et par des lois postérieures.

La prescription, qui doit être invoquée pour être accordée par le juge, peut faire, de la part des parties, l'objet d'une renonciation; il n'en est pas ainsi pour l'administration (art. 59 de la loi de frimaire). Nous en devons induire que la renonciation à prescription en matière de droits et amendes est inefficace et que les sommes payées seraient restituables. La prescription du droit simple entraîne celle du droit en sus.

Le délai de prescription se calcule de jour à jour sans compter le *dies a quo*. Quel sera donc ce *dies a quo* ? Si les parties qui, comme nous l'avons vu, sont tenues de faire au bureau compétent une déclaration datée et signée, ont fait cette déclaration, c'est la date

de l'accomplissement de cette formalité qui sera le point de départ des diffférents délais de prescription contre les irrégularités, omissions ou insuffisances qu'elle contient. Si aucune déclaration n'a été souscrite, la prescription trouvera son origine dans le décès.

D'autres actes pourront servir de point de départ au délai : par exemple, en cas de biens rentrés dans l'hérédité, la prescription prendra naissance à l'événement faisant rentrer ces biens dans la succession, ou à l'acte qui le constate.

La durée de prescription varie selon les irrégularités mentionnées.

Si aucune déclaration n'a été souscrite, le décès ayant passé inaperçu aux yeux de la Régie, les droits dus sont prescrits par un délai de dix ans à compter du décès (1).

Si la déclaration contient des omissions, le même délai de prescription sera de dix ans (2) (Loi du 30 janvier 1907, art. 4). L'omission n'est, en somme,

---

(1) La loi de frimaire, article 51, 3°, le fixait primitivement à cinq ans ; la loi du 18 mai 1850, article 11, l'a élevé à dix ans.

(2) Ce délai, primitivement fixé à trois ans par l'article 51, 2° de la loi de frimaire, fut ensuite élevé à cinq ans par l'article 11 de la loi du 18 mai 1850. La loi du 30 janvier 1907 vient, par son article 4, de l'élever à dix ans. Les motifs de cette extension sont indiqués dans le rapport général de M. Mougeot (extrait : R. E. 4291, p. 317). Selon lui, les héritiers ou légataires qui ont soustrait leurs valeurs successorales à l'impôt attendent fréquemment l'expiration du délai de cinq ans pour régler entre eux ou avec des tiers leur situation au sujet des biens omis. Ajourner ces règlements à dix ans nuirait aux intérêts respectifs des ayants droit, aussi M. Mougeot estime-t-il qu'un délai de prescription de dix ans, assimilant ainsi les omissions aux successions non déclarées, sera suffisant pour garantir le Trésor contre la fraude (Instruction 3208, 2°).

que le défaut de déclaration d'une partie des biens composant la succession, aussi est-il logique de la soumettre au même délai de prescription que les successions non déclarées.

Si enfin la déclaration renferme des insuffisances d'évaluation, ou des erreurs de perception, les droits exigibles de ce chef sont prescrits par deux ans à compter de la déclaration (Loi de frimaire, art. 61, 1°). La constatation des insuffisances par voie d'expertise est interdite après expiration du même délai; mais en matière de fonds de commerce, la loi du 28 février 1872, article 8, spécifiant que l'expertise doit être faite dans les trois mois de la déclaration, la prescription est réduite à trois mois (de même, celle des droits en sus).

Les droits en sus enfin dus pour succession non déclarée, omission ou insuffisance, sont prescrits par deux ans à partir du jour où l'administration a été mise à même de les réclamer et de les constater par des actes et faits parvenus régulièrement à sa connaissance. Dans tous cas, si cette prescription spéciale n'était pas terminée, les droits en sus ne sauraient survivre aux droits simples qu'ils accompagnent et sanctionnent, et seraient prescrits avec eux.

Une exception à ces différents délais, exception portant sur les droits et sur les amendes, a été créée par l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852, en faveur des rentes sur l'État; en cette matière peut seule exister la prescription de trente ans, qui courra selon les cas du décès ou de la déclaration (succession non déclarée ou omission).

Tels sont donc les principaux délais :

Trois mois : pour insuffisances de fonds de commerce (droits simples et en sus);

Deux ans : insuffisances et erreurs de perception (droits simples seulement) ;

Dix ans : successions non déclarées et omissions (droits simples);

Deux ans maximum : droits en sus des droits simples ci-dessus;

Trente ans : rentes sur l'État (droits simples et en sus).

Ces délais sont soumis aux règles ordinaires de la prescription, et sont interrompus : du côté du Trésor, par la contrainte, la requête en expertise, l'affirmation de la créance du Trésor en cas de faillite ou la demande en collocation; du côté des parties par la demande en restitution régulièrement signifiée et enregistrée. L'enregistrement dans le délai de prescription n'est requis que pour les prescriptions fixées par l'article 61 de la loi de frimaire. Dans les autres cas, il suffit que l'exploit interruptif, la contrainte, par exemple, soit signifiée dans le délai.

Diverses solutions ont attribué l'effet interruptif à certains actes volontaires du débiteur; citons, parmi ceux faits par les débiteurs du Trésor, la reconnaissance, le paiement d'un acompte et la soumission; du côté de l'administration, l'ordre de restitution.

La suspension de prescription échappe aux règles ordinaires; elle ne peut résulter que de décrets spéciaux et seulement en cas de guerre.

SECTION VIII

De la fixation des droits.

Les droits auxquels donnent lieu les mutations sont essentiellement, dans le principe de la législation antérieure à 1901, des droits proportionnels. Ces droits ayant été modifiés par les lois des 25 février 1901 et 30 mars 1902, nous ne ferons que les indiquer ici, à simple titre documentaire, en ayant soin seulement de dégager les modifications successives des tarifs.

Notons un caractère spécial à la législation de l'an VII et qui fut maintenu en 1816 et 1832, c'est la distinction entre les meubles et les immeubles transmis par décès. Cette distinction fut enfin abolie en 1850.

I. — *Tarif de la loi du 22 frimaire an VII.*

Ligne directe.	meubles ..	0 25 °/₀	d'après art. 69, 1, 3°
	immeubles	1 » °/₀	— 69, 3, 4°
Entre époux ..	meubles ..	0 62 1/2 °/₀	— 69, 4, *in fine*
	immeubles	2 50 °/₀	— 69, 6, 3°
Collatéraux et non parents	meubles ..	1 25 °/₀	— 69, 4, 2°
	immeubles	5 » °/₀	— 69, 8, 2°

II. — *Tarif de la loi du 28 avril 1816, art. 53.*

Ligne directe.....	les droits de l'an VII sont maintenus.	
Entre époux.....	meubles 1 50 °/₀;	immeubles 3 °/₀
Collatéraux	— 2 50 °/₀;	— 5 °/₀
Non parents.....	— 3 » °/₀;	— 5 °/₀

Notre article comporte cette clause : « Lorsque l'époux survivant ou les enfants naturels sont appelés à la succession à défaut de parents au degré successible, ils seront considérés quant à la quotité des droits comme personnes non parentes. »

III. — *Tarif de la loi du 21 avril 1832, art. 33.*

Cette loi commence à déterminer diverses catégories parmi les collatéraux et à distinguer ceux-ci des personnes non parentes :

	Meubles	Immeubles
Ligne directe et époux ; droits précédents maintenus.		
Collatéraux :		
Frères et sœurs, oncles, tantes et neveux ou nièces	3 %	6 50 %
Grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces et cousins-germains	4 %	7 » %
Parents au delà du 4e degré et jusqu'au 12e	5 %	8 » %
Personnes non parentes	6 %	9 » %

IV. — *Tarif de la loi du 18 mai 1850.*

L'article 10 de la loi du 18 mai 1850 abolit en ces termes la distinction existant entre meubles et immeubles au point de vue des tarifs successoraux : « Les transmissions de biens meubles à titre gratuit entre vifs, et celles qui s'effectuent par décès, seront assujetties aux diverses quotités de droits établis pour les transmissions d'un immeuble de la même espèce ».

L'article 10 fixe également ainsi les différents droits :

En ligne directe (ascendants et descendants ou représentants d'eux)	1 » %

Entre époux	3 » °/₀
Entre frères et sœurs, oncles ou tantes et neveux ou nièces	6 50 °/₀
Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces et cousins-germains	7 » °/₀
Entre parents au delà du 4e degré et jusqu'au 12e	8 » °/₀
Entre personnes non parentes	9 » °/₀

Dans ce tarif, les enfants naturels et l'époux survivant venant comme héritiers à défaut de successibles (Code civil, art. 758 et 767) étaient considérés, d'après la loi de 1816, comme personnes non parentes. Dans ce cas donc, le droit de 9 °/₀ leur était applicable.

Ce principe de 1816, maintenu par notre tarif de 1850, disparut enfin par suite des deux lois des 9 mars 1891 et 25 mars 1896.

La loi du 9 mars 1891, modifiant les articles 765 et 205 du Code civil, réglant les droits de l'époux sur la succession de son conjoint prédécédé, déclare que cet époux survivant recueillera au décès de son conjoint :

Lorsque le défunt ne laisse ni parents au degré successible, ni enfants naturels, la pleine propriété des biens de la succession ;

Lorsqu'il y a des héritiers, un droit d'usufruit :

du quart en cas d'existence d'enfants issus du mariage ;

d'une part d'enfant légitime, le moins prenant, sans qu'elle puisse excéder le quart, en cas d'enfants issus d'un précédent mariage du défunt ;

de moitié dans tous les autres cas.

Nous remarquons que, dans le premier cas, l'époux survivant vient à la succession de son conjoint à titre

de successeur irrégulier, tandis que, dans le second, il concourt avec d'autres héritiers, avec des parents. Quel tarif convenait-il, dès lors, de lui appliquer?

Lorsque l'époux succède en pleine propriété en l'absence d'héritiers ou de successeurs irréguliers autres que l'État, il était considéré, aux yeux du fisc, comme un étranger, et devait dès lors acquitter le droit proportionnel au taux de 9 %, décimes non compris (art. 53 loi du 28 avril 1816), à moins qu'il ne soit lui-même parent de son conjoint, auquel cas venant à la succession, non plus à titre de successeur irrégulier, mais d'héritier, il devait payer l'impôt au taux fixé par son degré de parenté avec le défunt.

Si l'époux succède en usufruit seulement, aux termes du nouvel article 767 du Code civil, la loi n'indique pas à quel tarif il doit être soumis; mais il ressort des travaux préparatoires à la Chambre des Députés, lors de la loi du 9 mars 1891, que l'intention du législateur est de ne frapper cet usufruit que du tarif proportionnel de 3 %. M. Jacques Piou, rapporteur de cette loi, s'exprimait ainsi à la Chambre des Députés : « Aujourd'hui, lorsque l'époux hérite, en vertu de l'article 767, il hérite à défaut de parents et, en réalité, comme étranger. C'est pourquoi il est passible du droit de 9 %. La loi nouvelle le considère tout autrement; elle lui donne un droit nouveau dans la succession *ab intestat*, parce qu'elle l'assimile à un parent venant en concours avec des parents. A ce titre, quoique successeur irrégulier, il ne peut être soumis aux droits dont les étrangers sont seuls passibles, et dont il est passible lui-même, lorsqu'il hérite à défaut de parents. Il importe peu que ces dis-

positions nouvelles soient inscrites dans l'article 767 ; elles visent une situation toute nouvelle et cette situation doit assurer à l'époux le bénéfice de l'article 69 de la loi de frimaire et ne le soumettre, dès lors, qu'au droit de 3 °/₀. »

Un député, M. Taudière, ayant proposé d'inscrire dans la loi que l'usufruit créé au profit du conjoint survivant ne serait tarifié qu'à 3 °/₀, M. Piou répondit qu'il jugeait cet amendement inutile, mais que l'avis de la commission était bien de n'imposer, dans ce cas, qu'un droit de mutation de 3 °/₀ (Séance du 26 février 1891) (1).

La loi du 25 février 1901 ayant supprimé toute distinction, puisque par le second alinéa de l'article 2 elle abroge expressément « l'avant-dernier alinéa de l'article 53 de la loi du 28 avril 1816, concernant l'époux survivant », désormais ce conjoint ne saurait être passible que du tarif progressif fixé pour les mutations entre époux, alors même qu'il serait appelé à la succession de son conjoint à défaut de parents au degré successible (Instruction 3049, p. 6) (2).

---

(1) *Journal officiel* du 27 février 1891 ; — Débats parl. Chambre, p. 448.

(2) Il est intéressant d'examiner les droits qui seraient payés par l'ex-conjoint en cas de divorce. Evidemment, les époux sont devenus étrangers. En ce sens un jugement de Rambouillet du 21 juin 1905 décide que lorsqu'un époux fait pendant le mariage à son conjoint une donation à cause de mort et que le divorce est ensuite prononcé au profit de l'époux gratifié, celui-ci doit acquitter le droit de mutation au tarif entre étrangers lorsqu'il recueille la libéralité au décès de son ex-conjoint. R. E. 4048.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 4 août 1902 (S., 03, 1, 53, R. E. 3106, Instruction 3099, 5°), avait déjà admis que la libéralité testamentaire entre époux divorcés postérieurement au testament

Enfin la loi du 25 mars 1896, relative aux droits successoraux des enfants naturels, a, par son article 8, modifié l'article 53 de la loi du 28 avril 1816 en ces termes : « L'enfant naturel légalement reconnu, appelé à la succession *ab intestat* ou testamentaire de son auteur, sera considéré, quant à la quotité du droit, comme enfant légitime. » Désormais on ne peut plus leur faire payer le tarif applicable aux successions entre étrangers, mais seulement celui de 1 % auquel sont soumises les mutations par décès en ligne directe. Et la chose se comprend aisément : à dater de la loi du 25 mars 1896 les enfants naturels légalement reconnus, pour qui cette loi crée un droit successoral qu'ils n'avaient pas antérieurement, ne viennent plus à la succession de leur auteur comme successeurs irréguliers et à défaut d'autres parents, ils se présentent comme héritiers, soit seuls, soit en concours avec d'autres héritiers, et ils sont préférés aux collatéraux qui les évinçaient autrefois; on ne comprendrait pas dès lors que l'on continuât à leur

---

donnait ouverture au tarif entre étrangers. Elle fondait sa décision sur ce que, la libéralité testamentaire restant révocable jusqu'au décès, c'est à ce moment qu'on doit se placer pour apprécier le caractère de la mutation.

Si ce motif semble devoir être admis, il nous faut toutefois réserver le cas où la libéralité faite par contrat de mariage serait par conséquent irrévocable. Dans ce cas le jugement du tribunal de la Seine du 19 janvier 1906 (R. E. 4137) appliquant l'art. 300 du C. civ. aux termes duquel l'époux qui a obtenu le divorce conserve les avantages à lui faits par l'autre époux, décide que c'est en qualité d'époux que l'ex-conjoint, en faveur de qui a été prononcé le divorce, bénéficie de la donation à lui faite par contrat de mariage, que c'est au jour de la rédaction de ce contrat que la donation a pris son caractère irrévocable, et qu'il y a lieu d'appliquer le tarif des mutations entre époux. Egalement, Seine, 14 janvier 1908, R. E. 4622.

appliquer le tarif spécial aux étrangers (Instruction 2902).

Tel fut le tarif qui, en ce qui concerne le principal des droits, resta en vigueur jusqu'à la loi de 1901. Jusqu'à cette époque également, les droits successoraux furent soumis aux décimes, c'est-à-dire, supportèrent les surtaxes édictées par les lois des 6 prairial an VII, article 1 (premier décime), 23 août 1871, article 1 (second décime), et 30 décembre 1873, article 2 (demi-décime) qui augmentèrent le droit principal de deux décimes et demi, soit le quart de sa valeur. On dut, naturellement, dans les périodes transitoires, n'augmenter le principal que du décime existant au jour de l'ouverture de la succession.

C'est la loi en vigueur à l'époque où le droit de mutation s'est ouvert au profit du Trésor, qui détermine le tarif à appliquer. A quel moment ce droit existe-t-il ?

Un arrêt de la chambre civile de la Cour de Cassation du 4 février 1834 (1) nous dit expressément : « Un droit est acquis au Trésor quand il est ouvert. » Les modifications de tarif faites par des lois postérieures à l'ouverture du droit pour le Trésor ne peuvent toucher à la créance de l'État, et cette créance naît par le seul fait de la mutation. On ne saurait nous objecter que l'Etat ne peut exercer de poursuites avant l'expiration des divers délais de six mois ou plus que nous avons précédemment indiqués : le délai n'est en effet qu'un terme de paiement, permettant aux héritiers de se rendre compte

(1) Cass., 4 février 1834, S., 34, 1, 97, Instruction 1454.

de l'étendue et de la valeur des biens qu'ils recueillent, et de se procurer les sommes nécessaires pour solder les droits successoraux. Si l'action de l'État ne peut s'exercer qu'à l'expiration du délai, la créance du Trésor naît bien au jour de l'ouverture de la succession, et c'est le tarif en vigueur à cette date qui doit servir de base à la liquidation de l'impôt qui sera faite par le receveur (1).

Dans sa liquidation le préposé du Trésor doit se borner aux valeurs déclarées, et les contribuables ne peuvent pas contester son travail. Nous savons en effet que les parties peuvent faire leur déclaration à leur gré : le receveur ne pourra que la contrôler postérieurement, et réclamer alors un supplément de droits en cas d'omissions ou fausses estimations. Il devra se conformer aux règles courantes des perceptions; enfin pour le calcul des droits il arrondira les sommes de vingt francs en vingt francs inclusivement et sans fractions.

Le minimum de perception est fixé à vingt-cinq centimes en principal (Loi du 27 ventôse an IX, art. 3). Ce minimum était primitivement, d'après l'article 6 de la loi de frimaire, du montant de la quotité par lequel

---

(1) Un jugement du tribunal de Charolles du 18 janvier 1906 (R. E. 4136) nous donne une nouvelle consécration de ce principe, en décidant qu'une renonciation faite par la femme survivante à la communauté de biens ayant existé entre elle et son mari rétroagit au décès de ce dernier. En l'espèce, la renonciation intervenue postérieurement à la loi du 25 février 1901 ayant fait rentrer une portion de biens dans l'hérédité, le jugement décide que le tarif et le mode de liquidation des droits déterminés par la législation antérieure à 1901 sont applicables à ces biens, le décès étant antérieur à la loi nouvelle.

chaque acte ou mutation se trouve classé dans les articles 68 et 69, sauf les exceptions y mentionnées. Également, comme il n'y a pas de fractions de centimes, le centime devra être forcé au profit de la République (art. 5 de la loi de frimaire).

Les différents tarifs que nous venons d'examiner ayant été modifiés par la loi de 1901 nous n'en entreprendrons pas la critique. Remarquons seulement qu'ils augmentent sans cesse, et que la division des collatéraux en plusieurs classes (loi de 1832) et l'assimilation des meubles aux immeubles plus imposés qu'eux (loi de 1850) sont facteurs d'accroissement. Nous verrons la loi de 1901 aggraver encore ces tarifs, et les projets spoliateurs, proposés heureusement en vain jusqu'ici, manifester la tendance à l'exagération des droits.

DEUXIÈME PARTIE

LA RÉFORME DE 1901

La loi du 25 février 1901, à laquelle il importe de réunir celle du 30 mars 1902 qui la complète et fait corps avec elle, a été une grande loi fiscale. Elle introduit en effet dans notre législation deux réformes importantes : la déduction du passif successoral, et le tarif progressif.

La loi de 1901 abroge d'abord le vieux principe de la loi de frimaire qui prohibait la distraction des charges héréditaires pour la liquidation de l'impôt. Elle veut que désormais l'héritier paie les droits successoraux en considération, non plus de la mutation opérée, mais de l'augmentation effective de patrimoine créée chez lui par la mort du *de cujus*.

Puis, non contente de battre ainsi en brèche la vieille loi de l'an VII, elle institue un tarif qui cette fois n'est plus proportionnel, mais *progressif*, gradué non seulement selon l'éloignement de la parenté,

mais aussi selon l'importance de la part effective reçue par chaque héritier; elle introduit ainsi dans le droit fiscal français le principe de progression qui existait déjà dans différents pays voisins.

A côté de ces deux principales réformes la loi de 1901 a édicté un ensemble de dispositions modifiant dans certaines parties la législation antérieure.

Nous examinerons donc successivement ces divers points :

Dans un premier chapitre nous entreprendrons l'étude de la *Déduction du Passif*, en ayant soin de dégager tout d'abord l'historique de la question, les motifs qui l'ont fait rejeter en l'an VII, puis les différents projets qui la comprennent par la suite. Nous verrons les déductions autorisées par la loi de 1901, celles préexistantes, les exceptions au principe, et les modes de justification du Passif.

Dans un second chapitre nous étudierons le *tarif progressif* des lois de 1901 et 1902 ainsi que la persistance d'un tarif proportionnel spécial aux legs dits de bienfaisance, puis le nouveau mode de liquidation des droits sur les parts successorales et non plus sur l'ensemble de la succession.

Dans un troisième nous examinerons les modifications apportées par les lois nouvelles à l'ancienne législation de l'an VII. Nous envisagerons successivement le nouveau mode de perception, le lieu des déclarations, l'évaluation de la valeur de la propriété, et l'évaluation comparative de l'usufruit et de la nue-propriété.

CHAPITRE PREMIER

De la déduction du passif.

En droit romain, le passif héréditaire ne paraît pas avoir été déduit de la masse pour la perception de la *vicesima hereditatum* édictée par Auguste en l'an 759 de Rome ; l'on ne déduit, semble-t-il, que les frais funéraires.

Appliqua-t-on ce système dans notre ancien droit français ? Les textes sont muets à cet égard ; cependant, nous voyons déduire de l'immeuble transmis, par faveur des fermiers généraux, le *cens* et les rentes foncières. Certains intendants de province même, jugeant la distraction des dettes équitables, admirent la déduction des dettes hypothécaires et chirographaires dûment justifiées. Mais les fermiers généraux, voyant ainsi leurs produits atteints et leurs émoluments diminués, se plaignirent auprès du prince des embarras causés à leur service par ce mode de liquidation et par les fraudes qui en résultaient. Aussi, la jurisprudence finit-elle par rejeter la distraction des dettes. La déclaration du Roi du 29 septembre 1722 contenant le contrôle des actes des notaires et les insinuations laïques, ne prévoit aucune déduction de passif ; de même les lois des 5-19 décembre 1790

et 14 thermidor an IV, maintiennent la non déduction des dettes.

Lors de la discussion de la loi du 22 frimaire an VII, la question de déduction fut reprise. Elle eut pour principal partisan, devant la Chambre des Anciens, un membre de cette assemblée, Jousselin, qui éleva contre le principe de la non déduction des critiques fort judicieuses. « On ne doit, disait-il, compter la fortune du défunt qu'après avoir déduit ses dettes. En vain, pourrait-on représenter les fraudes qui pourraient en résulter, car, à l'égard des immeubles, on n'aura égard qu'aux dettes hypothécaires dont les titres seraient représentés, avec affirmation que le montant était dû au jour du décès; et, à l'égard des meubles, en justifiant d'un inventaire en règle. N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les règles du pacte social, que l'État se trouve seul héritier, au préjudice des héritiers légitimes? Et c'est cependant ce qui doit arriver, chaque fois que le passif atteint, ou à peu près, le montant de l'actif (1)? » Et Jousselin cependant n'admettait pas une déduction de tout le passif successoral, puisqu'il ne l'accordait que pour les dettes hypothécaires, ou celles mentionnées dans un inventaire.

Ses arguments ne pouvaient être réfutés directement; aussi Crétet, rapporteur du projet de loi devant le Conseil des Anciens, reprit-il la thèse présentée par Duchâtel devant le Conseil des Cinq Cents, dans la séance du 6 fructidor an VI et, le 17 brumaire

---

(1) Besson, *La Réforme fiscale des successions*, p. 4. Cf. également citation de M. Crétet, voir page suivante.

an VII, bien que reconnaissant l'injustice, essayait de la justifier :

« Il est facile, en effet, disait-il, de reconnaître que la perception... sera très inégale, parce que le droit s'étendra sur la totalité des successions sans défalcations des dettes passives; que cette inégalité... tend à affaiblir la morale en invitant à une fraude facile ou à des mesures spoliatrices des successions. » Mais il ajoutait : « Autrement, il faudrait procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la Régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles, et de les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes. Il faut en conclure que la perception... est justifiée par l'impossibilité d'employer un mode plus équitable. » Ainsi, on ne déduit pas les dettes pour empêcher les agents du fisc de connaître les affaires les plus intimes d'une famille ! Mais Crétet oubliait qu'un remède fort simple, pour celui qui ne voulait pas que l'on connût ses dettes, était de n'en pas demander la déduction !

L'injustice fut donc consacrée par la loi du 22 frimaire an VII, qui introduisit dans son article 14, 8°, ces mots : « Sans distraction des charges », puis aggravée par la loi du 18 mai 1850, qui assimila les meubles aux immeubles pour la perception des droits successoraux. C'était là un véritable excès de pouvoir, pour lequel il semble impossible d'admettre une justification ou même une excuse.

Ce principe qui blessait tant le bon sens et l'équité dura jusqu'en 1901. Pourquoi ? Certes, la réponse est embarrassante, mais pourtant simple : c'est que l'impôt sur les successions est très productif, et qu'il fallait coûte que coûte subvenir aux besoins du Trésor et combler les déficits; c'est qu'en outre, les difficultés d'exécution parurent insurmontables, et qu'on renonça à chercher à les résoudre.

La non distraction était donc la règle sous le régime de l'an VII; mais déjà cette règle fléchissait et subissait quelques atténuations. Successivement, la Régie admit la déduction de certaines charges auxquelles la jurisprudence refusait le caractère de dettes ordinaires (legs de sommes n'existant pas en nature dans la succession, biens donnés et non livrés, etc.). Mais malgré tout, les dettes véritables grevant la succession, dettes qui étaient souvent cause de répudiation de celle-ci par les héritiers, ne furent jamais déduites, et on arriva à imposer des successions imaginaires, et à faire payer des droits élevés pour des héritages dont le passif était supérieur à l'actif. Cette législation produisit donc, dès l'origine, un vif mouvement de réaction, et nous allons examiner les nombreux projets de réforme qui s'ensuivirent.

La loi du 28 avril 1816 ayant, par aggravation des tarifs préexistants, déchaîné la critique, une première tentative fut faite par le baron Louis, alors ministre des finances, qui chargea une commission administrative, composée de membres pris dans le haut personnel de l'Enregistrement, de rechercher dans quelle mesure il serait possible d'admettre la déduction du passif des successions. Cette commission, se

montrant libérale, conclut, dans son rapport du 10 septembre 1819, à la déduction du passif hypothécaire justifié. Malheureusement, ce projet n'eut aucune suite, et ne fut qu'une satisfaction purement platonique accordée aux partisans de la déduction.

La question était trop grave pour qu'un échec permît de la laisser dans l'ombre des cartons, et autorisât les pouvoirs publics à s'en désintéresser. On voulut donc faire un essai, et l'ordonnance royale du 31 décembre 1828, portant établissement de l'enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe et ses dépendances, décida que, pour les transmissions par décès, la masse héréditaire soumise aux droits serait déterminée « par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges, à l'exception seulement de celles qui seraient établies par titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès ». C'était là une expérience, mais le gouvernement ne voulut pas l'étendre à la métropole. Une proposition en ce sens du comte Roy succomba devant la Chambre des Pairs.

Le 30 janvier 1849, au lendemain de la révolution de 1848, les partisans de la déduction, Derodé, Marcel Barthe et Besançon saisirent l'Assemblée nationale d'un amendement d'après lequel les droits successoraux seraient perçus sur l'actif net, déduction faite du passif. Cette proposition ne put aboutir, ses auteurs ayant bien posé le principe, mais ayant négligé d'indiquer les moyens d'exécution, et de stipuler les réserves et les garanties nécessaires du Trésor. Le ministre des finances, M. Hippolyte Passy,

sans combattre le principe, en montra les difficultés, ce qui le fit échouer.

La même année 1849 vit un nouveau projet de réforme, plus complet cette fois, soumis par M. Crémieux à l'Assemblée nationale. Dans cette proposition de loi, déposée le 15 novembre 1849, et qui prévoyait l'établissement d'un tarif progressif, la distraction des charges est ainsi proposée par M. Crémieux : « Pour composer l'actif net, l'héritier dans sa déclaration déduit, en les énonçant, les dettes hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seing privés enregistrés, celles qui sont constatées par des actes non enregistrés mais ayant date certaine, et qui devront être enregistrés en même temps que la déclaration (1). » Cette distraction était sanctionnée par l'emprisonnement contre tout auteur de déclaration de dette inexacte ou frauduleuse. Mais c'était là rendre passible des tribunaux correctionnels une simple infraction fiscale; c'était donc dépasser le but à atteindre. En outre M. Crémieux joignait à la distraction des charges un tarif progressif quand, l'année précédente, le principe de la progressivité avait été rejeté par 500 voix contre 87 à la séance de l'Assemblée nationale du 31 octobre 1848. Ces raisons firent échouer le projet Crémieux.

Après cet échec, le gouvernement du Second Empire reprit à son tour la réforme, et en 1864 prit l'initiative d'un projet de loi tendant à autoriser la déduction des dettes hypothécaires inscrites, pourvu

(1) Besson, *Réforme fiscale des successions*, p. 6.

qu'elles fussent certaines et déterminées au jour de l'ouverture de la succession. Mais, à côté de cette prescription, ce projet établissait comme base de perception non plus l'estimation résultant du revenu capitalisé, mais la valeur vénale. Aussi le Conseil d'État, craignant de voir ainsi aggraver la situation de la propriété, refusa de sanctionner le projet.

Malgré tous ces insuccès et ces ajournements, l'idée de réforme progressait. L'enquête agricole de 1866 lui donna un nouvel intérêt, et des vœux émis de toutes parts dans les commissions départementales, vœux demandant l'allégement des charges de la propriété foncière, eurent écho à la tribune du Sénat dans les séances des 18 mars et 23 avril 1869. De nombreux orateurs, parmi lesquels M. Lacaze, s'élevèrent avec violence contre le système de la loi de l'an VII qui consacre une injustice par violation de l'égalité proportionnelle. Le résultat de la discussion ne fut point ce qu'on aurait eu le droit d'espérer; il y eut simple renvoi des pétitions aux ministères compétents, et les tragiques événements de 1870-71 vinrent, par les charges énormes dont ils accablèrent la France, ajourner encore la réalisation de la réforme.

En 1871 pourtant, malgré la nécessité de créer au Trésor de nouvelles ressources, M. Folliet saisissait l'Assemblée nationale d'une proposition de loi tendant à la distraction du passif héréditaire. Le projet resta sans suite, et les interventions de M. Méline, en 1873, de MM. Benoit d'Azy et Sébert, la même année, de M. Serpin en 1873, n'eurent pas plus de résultat.

Mais au lendemain du vote de la Constitution de

1875, nous voyons surgir à nouveau l'idée de déduction. Le grand économiste Léon Say, alors ministre des finances, réunit autour de lui une commission extra parlementaire, composée de hautes personnalités du Parlement, du Conseil d'État et de l'Administration. Instituée par arrêté ministériel du 14 novembre 1876, et présidée par Léon Say lui-même, cette commission se réunit au ministère, en mars 1877, et, à la suite d'une discussion approfondie, émit un vote favorable au principe de la déduction du passif successoral pour le calcul des droits de mutation. Mais elle crut devoir restreindre le bénéfice de cette mesure aux dettes contractées par acte authentique et liquides au jour de l'ouverture de la succession. Elle décida, en outre, que les dettes éventuelles, conditionnelles, ou celles échues depuis plus de six mois avant le décès du débiteur, ne pourraient être défalquées. Elle écarta enfin les dettes consenties au profit de l'héritier, celles reconnues par testament, et celles ayant pour garantie hypothécaire des immeubles situés à l'étranger.

Les événements politiques vinrent interrompre son travail. Malgré tout, l'œuvre de cette commission ne fut pas vaine, car on y trouve déjà en germe les points importants de la réforme de 1901, et tous les projets postérieurs vinrent s'en inspirer.

Divers projets et amendements furent proposés de 1876 à 1886 par MM. de Gasté, Pieyre, Raoul Duval et Duché, et enfin par M. Borie, le 9 juin 1887. Nous ne faisons ici que les mentionner, car tous ces projets reprennent la proposition Say et n'admettent à déduction que les dettes dont l'existence est établie

par des actes authentiques, ou par des actes sous seing privés, ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès. La Commission du budget de 1888 même, saisie de deux motions par MM. Duché et Borie, conclut, par l'organe de son rapporteur, M. Yves Guyot, à l'adoption du double principe de déduction du passif et de tarification progressive. Mais la réforme fut encore repoussée, la Chambre ne croyant pas devoir annexer à une loi de budget une innovation fiscale aussi importante.

Le gouvernement sentit alors qu'il devait apporter son aide aux Chambres, et chargea une commission extra parlementaire, présidée par M. le sénateur Boulanger, ancien directeur général de l'Enregistrement, d'examiner la question et de poser les bases d'un projet de loi. Le projet, déposé le 27 mars 1888 sur le bureau de la Chambre, admettait la déduction facultative de toutes les dettes en capital liquide au jour du décès, et résultant de titres authentiques ou d'actes sous seing privés enregistrés avant cette époque. Les contribuables devaient réclamer le bénéfice de la déduction, et pouvaient donc y renoncer.

N'ayant pu être discuté avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre, le projet fut repris lors de la nouvelle législature par M. Rouvier, ministre des finances, et renvoyé à une commission dont le rapporteur, M. Jamais, soumit les propositions à la Chambre dès le 27 mars 1890. Conforme au projet du gouvernement, la proposition de M. Jamais ne s'en séparait qu'au sujet du droit d'option réservé au redevable.

L'ensemble du projet fut voté en première lecture

par la Chambre des députés, le 12 mars 1891 ; mais M. Jamais ayant été remplacé comme rapporteur par M. Boudenoot, celui-ci déposa, le 4 juillet 1892, un rapport supplémentaire qui, plus large que le projet du Gouvernement, considérait comme déductibles non seulement les dettes résultant d'actes sous seing privés enregistrés, mais encore les simples dettes verbales déclarées à l'Enregistrement un mois avant l'ouverture de la succession.

En même temps M. Dupuy-Dutemps présentait à la Chambre un rapport sur une proposition de loi formulée par M. Maujan le 13 mai 1891, proposition réclamant une réforme générale de l'impôt, et la déduction des dettes ayant acquis date certaine avant le décès. Les deux commissions étaient donc d'accord sur les grandes lignes de la réforme, et il y avait tout lieu d'espérer voir le projet aboutir. Malheureusement leurs conclusions ne furent pas discutées avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre des Députés.

Au lendemain même du renouvellement de la Chambre, M. Burdeau, ministre des finances, présentait, le 8 février 1894, au nom du Gouvernement, un projet de loi portant modification du régime fiscal en matière de mutations par décès, et de ventes d'immeubles ruraux. Ce projet comportait la déduction du passif héréditaire et la substitution de la valeur vénale, au revenu capitalisé dans les déclarations de successions. Mais ce projet circonscrivait la déduction du passif dans des limites assez étroites, et en excluait les dettes verbales, ou celles résultant d'actes sous seing privés, ainsi que le passif commercial.

Une commission spéciale appelée à examiner ce projet, et en même temps les projets similaires déposés par MM. Dupuy-Dutemps et Merlou le 25 novembre 1893, et par M. Boudenoot le 30 du même mois, s'éloigna, dans son rapport, présenté le 5 juillet 1894 par M. Dupuy-Dutemps, du projet du Gouvernement, qu'elle étendit en proposant d'ajouter à la liste des dettes considérées comme déductibles par M. Burdeau le passif constitué « par des actes sous signatures privées enregistrés ou ayant acquis date certaine autrement que par le décès du *de cujus* trois mois au moins avant l'ouverture de la succession ». Ce projet en outre adhérait catégoriquement à la progressivité, et échelonnait ses taxes de 1,25 % à 24,50 %, étendant même la progression aux donations entre vifs à partir de la ligne collatérale. Le projet, basé sur des statistiques peu précises, se traduisait par une perte annuelle de seize millions, ce qui le fit échouer.

M. Poincaré, alors ministre des finances, reprit en juillet 1894 la réforme. Il empruntait au projet Burdeau tout ce qui avait trait à la déduction du passif et à l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, puis s'appropriait en le restreignant le principe de la progressivité posé par la commission. Mais sa déduction des dettes était peu étendue car, à l'exemple de M. Burdeau, il excluait du bénéfice de la distraction les dettes résultant d'actes sous seing privés et le passif commercial. Il n'admettait à déduction que le passif résultant d'actes authentiques ou de jugements, et même exigeait que les actes notariés fussent antérieurs d'un mois au moins au décès. « Il faut,

disait-il, ...compter avec... un esprit de fraude toujours prêt à profiter des moindres fissures de la loi (1). Il établissait enfin une taxe graduée en raison de l'importance des parts héréditaires.

Incorporé au budget de 1895, le projet de M. Poincaré qui, par la certitude de ses doctrines, et la puissance de son argumentation éclairée, s'inscrit au premier rang des essais de réforme qui ont amené la loi de 1901, projet qui concilie heureusement les vues de la théorie et les exigences de la pratique, ce projet, disons-nous, fut renvoyé à la Commission du budget et présenté en son nom, le 10 novembre 1894, par M. Doumer, député. La seule modification importante apportée au projet gouvernemental était relative au tarif des droits de succession. Malheureusement, alors que la solution paraissait à la veille d'aboutir, la démission du cabinet survenue le 27 janvier 1895, avant le vote du budget de 1895, empêcha la réalisation de la réforme. Le nouveau ministre, M. Ribot, ne crut pas devoir maintenir le projet dans la loi de finances, et on disjoignit de celle-ci la nouvelle réforme des successions, sous la condition qu'elle viendrait en discussion aussitôt après le vote du budget. Mais la fin de la session arriva avant que la Chambre eût pu commencer la discussion du projet.

Préparant ensuite le budget de 1896, M. Ribot, afin d'en assurer l'équilibre, inséra dans les prévisions de recettes les bénéfices financiers que le Trésor pouvait attendre du remaniement des taxes successorales. La commission, restée saisie du projet Poincaré,

(1) *Exposé des motifs du projet de* M. Poincaré, p. 25.

s'entendit avec le gouvernement au sujet des modifications à apporter au projet, et étendit la déduction aux dettes civiles établies par des titres susceptibles de faire preuve en justice, et au passif commercial justifié par les livres de commerce du défunt. M. Doumer présenta devant la Chambre le rapport de la commission du budget, le 22 octobre 1895 (1), et le projet voté le même jour par la Chambre après déclaration d'urgence était déposé le 25, par M. Doumer, sur le bureau du Sénat. Cette assemblée en renvoya l'examen à une commission dont le rapporteur, M. Cordelet, déposa le 9 juillet 1896 son rapport adoptant les dispositions sanctionnées par la Chambre en matière de déduction du passif, mais repoussant la progressivité du tarif des mutations par décès. Quant au supplément de ressources procurées par la taxe progressive, le nouveau projet les cherchait dans l'augmentation des tarifs, maintenus proportionnels, dans l'obligation pour les détenteurs de titres et valeurs dépendant d'une succession ouverte d'en faire déclaration à l'Enregistrement, et enfin dans une taxe annuelle et obligatoire remplaçant pour les titres au porteur les droits de mutation par décès. La discussion, ouverte les 3 et 7 février 1898 (2), vit encore échouer la réforme, le débat ayant porté surtout sur la progressivité.

Un amendement de MM. Peytral et Strauss, secondés par M. Cochery, ministre des finances, amendement rétablissant le tarif gradué du projet de

(1) *Rapp. suppl. de* M. Doumer, *Journ. off.* du 19 novembre 1895, Doc. parl. Chambre, p. 893 et suiv.

(2) *Journ. off.* du 8 févr. 1898 (séance du Sénat du 7), Débats, p. 113.

M. Poincaré, ayant été voté, M. Cordelet et plusieurs de ses collègues quittèrent la commission. Une nouvelle commission, dont M. Dauphin, présenta le rapport le 12 juillet 1898, conclut alors au rétablissement du tarif gradué de M. Poincaré et à la déduction des dettes civiles et commerciales. Arrêté encore par la mort de M. Dauphin, le projet ne fut voté par le Sénat que le 2 mars 1900, en première lecture, tel que l'avait arrêté sa commission.

Incorporation de la réforme au budget de 1901. — Désireux enfin d'aboutir, le Gouvernement décida de dessaisir le Sénat de cette réforme et de la rattacher à la loi de finances de 1901. Il voulut, en outre, enfermer dans des limites plus étroites la distraction des charges et en exclure le passif commercial. La réforme, comprise sous les articles 23 à 40 inclusivement du projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1901, fut présentée à la Chambre par M. Caillaux, ministre des finances, le 31 mai 1900 (1).

M. Caillaux justifiait les restrictions apportées à la déduction du passif par la crainte d'exposer le Trésor à de graves mécomptes. Aussi, n'admettait-il à distraction que les dettes « qui résultent de jugements, d'actes authentiques ou d'actes sous signatures privées enregistrées trois mois au moins avant le décès... Admettre la déduction du passif non constaté par acte enregistré, ce serait, disait-il, ouvrir la porte à des fraudes qu'il serait à peu près impossible de pré-

(1) *Exposé des motifs du projet de budget pour l'exercice 1901*, p. 41 et p. 93 et suiv.

venir et mettre en même temps l'Administration dans l'obligation de recourir à des moyens de contrôle que les contribuables supporteraient difficilement. »

La commission désira éviter tout froissement entre les deux chambres, et prit pour base le projet voté par le Sénat le 2 mars 1900. Elle modifia donc le projet du Gouvernement sur le point des restrictions apportées à la distraction, étendant ainsi le bénéfice de la déduction aux dettes civiles et commerciales du défunt, existant au jour de son décès, et justifiées par des titres susceptibles de faire preuve en justice.

La Chambre des Députés aborda, le 15 novembre 1900 (1), la discussion du projet, l'examen du rapport de M. Mesureur et les différents amendements qui furent joints au débat. Citons, parmi les amendements se rapportant au passif, la proposition de M. Lebret qui demandait la distraction « des sommes réclamées par l'État au défunt ». Les amendements repoussés, l'ensemble du projet fut voté le 19 novembre 1900 à une forte majorité (2).

La commission des finances du Sénat ayant adhéré purement et simplement au texte présenté par la Chambre des Députés présenta le 31 décembre 1900, par la voix de son rapporteur, M. Monestier, ses propositions devant le Sénat. Ce rapport constatait l'heureuse entente des deux assemblées, et rendait hommage aux auteurs des projets précédents,

---

(1) *Journ. off.* du 16 novembre, p. 2065 et suiv. et *Code* Maguéro, p. 711 et suiv.

(2) *Journ. off.* du 20 novembre, Débats, p. 2143.

MM. Poincaré et Ribot. La discussion, ouverte le 15 janvier 1901, fut laborieuse et animée, surtout en matière de progressivité du tarif. Divers amendements furent rejetés. Cependant, M. Cordelet, l'ancien rapporteur de 1898, et adversaire de la progressivité, fit insérer par le Sénat dans le projet soumis à son examen un certain nombre de dispositions complémentaires ayant pour objet d'autoriser l'administration à exiger, en vue du contrôle des demandes en déductions du passif héréditaire, la représentation des livres de commerce, et d'admettre la distraction des dettes établies par une distribution ouverte au greffe du tribunal, sous la surveillance d'un juge.

La réforme votée le 9 janvier 1901 par le Sénat revint donc devant la Chambre des Députés, à la séance du 22 février (1). Elle faillit échouer, par suite de deux motions, l'une de M. Anthime Ménard, l'autre de M. Klotz, tendant à accentuer encore la progressivité à l'égard des parts les plus importantes. La première fut disjointe, mais on dut discuter la proposition de M. Klotz, présentée sous forme d'une proposition de loi spéciale. Cette motion ayant été adoptée après vote d'urgence, il fallut encore revenir devant le Sénat. Celui-ci, n'ayant pas été saisi concurremment de la proposition de loi due à M. Klotz, n'eut pas à s'en occuper, et se borna, sur le rapport de M. Ernest Boulanger, à ratifier les textes rattachés à la loi de budget en tenant compte des modifications introduites par la Chambre et vota par 215 voix contre

(1) Séance du 22 février, *Journ. off.* dudit, p. 490 et suiv. (1re séance) et 514 (2e séance).

une, dans sa séance du 23 février, l'ensemble du projet de loi.

Le Sénat ayant maintenu sur certains points, d'ailleurs étrangers à la réforme successorale, des propositions non acceptées par la Chambre, la loi de finances revint une dernière fois devant cette assemblée. L'accord des deux chambres étant enfin intervenu le 25 février 1901, la loi, devenue définitive, fut promulguée au *Journal officiel* du lendemain. Les dispositions nouvelles du régime fiscal des successions forment l'objet des articles 2 à 22 inclusivement.

C'est encore une loi de finances qui était destinée à compléter la loi de 1901. L'article 10 de la loi du 30 mars 1902, prenant la progressivité où l'avait laissée sa devancière, créa, à côté des huit tranches prévues, cinq tranches nouvelles pour les parts allant de un à cinquante millions et au delà.

SECTION I

Portée générale de la loi du 25 février 1901 et déductions qu'elle autorise.

La loi du 25 février 1901 pose en principe la déduction du passif héréditaire pour la perception des droits de mutation par décès. Son article 3 est ainsi conçu : « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des

titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

Les droits de mutation par décès sont donc liquidés sur la valeur nette des biens transmis, et l'héritier ne paie ces droits que en considération de l'enrichissement effectif qu'il recueille dans la succession. Tel est donc le principe nouveau, qui admet la déduction de toutes les dettes du défunt dont l'existence se trouve suffisamment démontrée. Les Chambres n'ayant pas voulu admettre les projets restrictifs de déduction, qui n'accordaient le bénéfice de la distraction qu'aux dettes résultant d'actes authentiques, de jugements, ou encore d'actes sous seing privés ayant date certaine antérieure au décès, ont nettement manifesté leur volonté d'étendre la déduction à toutes les dettes du défunt. On ne distingue donc plus entre dettes civiles et dettes commerciales, ou entre passif hypothécaire et passif chirographaire. Ces distinctions procéderaient en effet d'une idée injuste, puisqu'elles arriveraient à donner à l'impôt perçu par suite de dettes non admises à déduction une assiette facilement contestable, cet impôt ne correspondant pas à une augmentation de patrimoine de l'héritier.

La déduction est donc en principe accordée à toutes les dettes du défunt. Mais naturellement la loi, dans sa lutte contre la fraude, a dû, sans vouloir limiter l'usage de la distraction, subordonner celle-ci à certaines conditions que nous allons examiner.

Ces conditions sont au nombre de deux :

1° Il faut que la dette résulte d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ;

2° Il faut qu'elle existe à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession.

La loi enfin a donné au receveur un pouvoir d'appréciation qui est en quelque sorte le contre-poids de sa responsabilité.

§ 1. — *La dette doit résulter d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.*

L'article 3 de la loi de 1901 exige que les titres des dettes dont les héritiers demandent la distraction soient « susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ». La loi ne fait ici aucune énumération; nous devons donc en conclure qu'elle ne veut exclure aucune catégorie de titres, et entend assimiler, au point de vue de la déduction, les dettes civiles et les dettes commerciales.

Comment devons-nous entendre le mot : *titre*? et quelle a pu être l'intention du législateur de 1901? Pour répondre à ces questions il nous faut revenir aux travaux préparatoires; comme nous l'avons vu, le texte définitif voté par le Parlement a écarté les restrictions des projets antérieurs de MM. Burdeau et Poincaré, et celles de M. Caillaux (rapport du 31 mai 1900). L'intention donc du législateur d'employer le mot titre dans son acception la plus large se manifeste nettement.

Dans la séance de la Chambre du 15 novembre 1900, M. Ribot, se demandant quelle portée on devait donner au mot titre, prononçait ces paroles : « Vous savez combien les administrations, et en particulier celle de l'Enregistrement, sont disposées à s'en tenir

à la lettre stricte. Ne va-t-on pas entendre le mot *titre* dans le sens rigoureux du droit, c'est-à-dire dans le sens d'un acte dressé pour faire preuve en justice, soit authentique, soit sous seing privé? Il est clair que si cette interprétation un peu judaïque, mais très facile à soutenir, devait être admise, vous excluriez une grande partie du passif commercial, qui ne peut se prouver que par correspondance... Le mot *titre* n'est donc pas pris ici dans le sens en quelque sorte sacramentel et dans le sens purement juridique; il est pris dans un sens plus large... (1). » Le ministre et le rapporteur de la commission approuvaient M. Ribot. Et le rapporteur de compléter : Le mot *titre* : « C'est toute pièce qui pourra, vis-à-vis du juge, faire preuve de la créance invoquée. Ces pièces, l'administration les appréciera d'abord. Si elle les écarte, et c'est son droit de le faire, les tribunaux apprécieront. Ces pièces sont celles qui peuvent nettement et clairement établir la réalité d'un fait. Je crois qu'il serait inutile et superflu de les énumérer. » Au Sénat du reste le rapport de M. Monestier est tout aussi affirmatif.

Se conformant à l'intention du législateur, l'administration de l'Enregistrement a suivi la même voie; par son Instruction 2592, 8°, elle nous dit qu'il faut entendre par : *titre* « toutes les écritures qui constatent un fait ou un engagement dont une partie peut tirer avantage contre l'autre ».

Dans l'examen de ces travaux préparatoires, nous remarquons que cette extension du mot *titre* a été

---

(1) *Journ. off.* du 16 novembre, Débats, p. 2075; égalem. citat. du rapporteur.

motivée surtout par l'intention d'admettre au bénéfice de la déduction le Passif commercial. En cette matière, comme nous le dit encore M. Ribot, la preuve par acte bilatéral sera généralement impossible. Il n'est pas dans la coutume du commerce de rédiger des actes, mais l'engagement du commerçant, engagement unilatéral dans la presque universalité des cas, résultera de ses livres et de sa correspondance. Le Code de commerce assimile la correspondance entre commerçants à un véritable acte sous seing privé, et l'admet à faire preuve en justice. Quant aux livres de commerce l'administration elle-même a indiqué dans l'Instruction 3058 qu'ils rentent dans l'acception du mot *titre*. Les mentions des dettes contenues dans ces livres font en effet preuve contre le commerçant de qui elles émanent, même contre les non commerçants, si elles ne sont pas contredites par des énonciations contraires. Il en est ainsi d'ailleurs, qu'il s'agisse d'un acte de commerce ou d'une opération civile, alors même que les livres seraient irrégulièrement tenus (Code civil, art. 1330, Code comm., art. 13). Également les livres des commerçants créanciers du défunt font preuve contre lui, mais seulement lorsqu'il est lui-même commerçant. L'article 12 du Code de commerce nous indique en effet que « les livres de commerce régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour des faits de commerce ».

La loi de 1901 n'a fait, comme nous le disions plus haut, aucune énumération des écrits que l'on doit considérer comme titres susceptibles de faire preuve en justice. En dehors des actes authentiques, des

jugements, des actes sous seing privés et des livres de commerce mentionnés par l'Instruction 3058, nous citerons seulement à titre indicatif les billets à ordre souscrits par le défunt, les lettres de change et les factures qu'il a acceptées, les reconnaissances de sommes qu'il a données, les procès-verbaux d'affirmation et de vérification de créances en cas de faillite ou de liquidation judiciaire, les règlements définitifs de distributions par contributions, ou encore les bordereaux d'agents de change, ou relevés de compte des banques (1).

Il faut donc un titre. Le simple énoncé de ce principe implique la non déduction des dettes verbales (2), mais peut-on accorder le bénéfice de la distraction aux dettes pour lesquelles il n'existe qu'un commencement de preuve par écrit ? Ce commencement de preuve par écrit est, d'après l'article 347 du Code civil, « tout acte par écrit qui est émané de celui contre lequel la demande est formée, ou de celui qu'il représente, et qui rend vraisemblable le fait allégué ». Cette preuve en notre matière serait insuffisante, et M. Cordelet, dans la séance du 22 janvier 1901, refusait à la dette qu'elle tendrait à prouver,

---

(1) Montpellier, 14 mai 1906, R. E. 4183.

Au contraire, l'acte dressé après le décès du *de cujus* pour constater le compte de la gestion opérée par celui-ci de valeurs communes avec son légataire universel, et où les recettes et les dépenses ne sont constatées que par des déclarations de ce dernier, ne formant pas titre contre le *de cujus*, sera par suite insuffisant pour justifier la déduction d'un passif de sa succession. — Nevers, 7 août 1905, R. E. 4003.

(2) Déclaration de M. Cordelet, séance du Sénat du 22 janvier 1901, *Journ. Off.*, p. 76.

même avec l'offre de compléter la preuve par des présomptions graves, précises et concordantes, ou par la preuve testimoniale, le bénéfice de la déduction. La preuve testimoniale et le serment admis comme modes de preuve par l'article 1316 du Code civil, sont incompatibles en effet avec le principe de la déclaration obligatoire, et avec la procédure écrite de la Régie. Un jugement du tribunal de la Seine du 13 février 1903 (1) est venu confirmer cette manière de voir, en spécifiant que la déduction doit être ordonnée quand elle est appuyée « sur des pièces écrites, opposables au défunt, de nature à faire preuve aux yeux du juge, par elles-mêmes et par elles seules, de la créance invoquée, sans avoir recours à aucune autre preuve complémentaire ».

§ 2. — *La dette doit exister à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession.*

L'article 3 de la loi de 1901, à côté de la première condition que nous venons d'examiner, en exige une autre; il faut que la dette ait une existence actuelle au jour de l'ouverture de la succession, et qu'elle soit à la charge du défunt. L'article 3 est formel : il ne s'agit pas ici de passif de succession, ce passif dans lequel on pourrait comprendre des frais faits après le décès et à l'occasion de ce décès, en prenant les mots passif de succession dans un sens large, mais de passif du défunt, passif personnel au défunt.

Nous sommes donc conduits à exclure du bénéfice

(1) Seine, 13 févr. 1903, R. E. 3295.

de distraction certaines dettes qui, bien qu'ayant le décès pour cause, et ayant comme garantie les biens de la succession, n'existent pas au moment même du décès, et dont le *de cujus* n'a jamais été personnellement débiteur.

Parmi ces dettes rentrent les frais funéraires, le deuil de la veuve, les droits de mutation par décès et, en général, les divers frais causés par le décès et le règlement postérieur entre les héritiers des biens de la succession. Les travaux préparatoires, du reste, nous le prouvent : M. Dufoussat ayant proposé, à la séance du Sénat du 22 janvier 1901, d'accorder le bénéfice de la déduction aux frais funéraires et autres créances privilégiées de l'article 2101 du Code civil, disant que pour ces créances une justification écrite était chose inutile, puisque le créancier tirait son titre de la loi elle-même, le ministre des finances lui répondit que la déduction serait accordée de droit pour ces dettes, mais à condition que leur existence fût prouvée au jour du décès (1). Or, parmi ces dettes privilégiées de l'article 2101, les frais funéraires et les frais de justice, bien qu'ayant leur cause dans le décès, n'ont jamais été à la charge personnelle du *de cujus*. Quant aux autres dettes privilégiées sur la généralité des meubles, telles que frais de dernière maladie ou salaire des domestiques, elles sont évidemment déductibles en principe, mais il faudra bien, pour que le receveur puisse les déduire, qu'elles forment l'objet d'un écrit susceptible de valoir titre, et existent antérieurement au décès. Il faudra donc bien une jus-

(1) *J. off.* du 23 janvier 1901, pages 78 et 79.

tification spéciale, et l'article 2101 du Code civil ne pourra suffire pour autoriser le receveur à effectuer la déduction. On ne pourra, par exemple, déduire les factures des médecins ou pharmaciens que si elles sont acceptées par écrit par le *de cujus*, ou s'il les a mentionnées dans ses papiers domestiques.

L'application de notre principe nous conduit également à refuser le bénéfice de la distraction à une dette soumise à une condition suspensive, puisqu'elle n'a pas une existence actuelle au jour du décès, au sens même de notre article 3. Toutefois, remarquons-le, si la condition se réalisait avant la déclaration de succession, l'accomplissement de cette condition faisant rétroagir l'obligation au jour du contrat qui la cause, il y aurait lieu de considérer la dette comme existant au jour du décès, et d'accorder sa déduction (1).

S'agit-il maintenant d'une dette soumise à condition résolutoire ? La condition n'en suspend ni l'existence ni l'exécution, et tant que la condition ne se sera pas accomplie, la déduction de la dette ne pourra être refusée. Si cette condition se réalise avant

---

(1) Dans le cas de condition suspensive, la déduction est admise parce que l'obligation rétroagit au jour du contrat. Dans le cas d'un cautionnement, au contraire, l'obligation de la caution étant éventuelle et le paiement seul rendant actuelle la dette, en même temps qu'elle l'éteint, les héritiers de la caution (lorsque la dette n'a pas été payée du vivant du *de cujus*) qui ne trouvent qu'une dette éventuelle sont mal fondés à en demander la déduction. Un jugement du tribunal de la Seine du 27 juillet 1906 (R. E. 4272) estime que la faillite et la déconfiture du débiteur principal ne rend pas actuelle l'obligation de la caution qui, au contraire, « reste, en droit, éventuelle et accessoire jusqu'au jour du paiement ». Ce jugement rejette donc la demande de déduction basée sur ce motif. De même, Cass., req., 19 février 1908, R. E. 4551.

la déclaration de succession, la dette étant censée, par suite de l'effet rétroactif de la condition, n'avoir jamais existé, il n'y a pas lieu de s'en préoccuper. Mais si l'événement ne se produit qu'après que la succession a été déclarée, la dette qui a été déduite devient nulle et n'existe plus. Il y a, dès lors, une augmentation de patrimoine qui assimile la non existence de la dette à un bien rentré dans l'hérédité, et l'Administration est fondée à exiger une nouvelle déclaration dans les six mois de l'événement, et à percevoir les droits sur ce nouvel actif, puisque cette réduction de passif augmente le patrimoine du défunt.

Une dette enfin peut être certaine dans son existence au jour du décès, mais indéterminée dans sa quotité. Les projets de MM. Burdeau et Poincaré prohibaient la distraction de ces dettes, en disant expressément : « Dettes liquides au jour du décès ». Le texte de l'article 3 nous disant : « Dettes existant au jour de l'ouverture de la succession », n'exige plus que ces dettes soient liquides. Le chiffre exact de la dette pourra donc être déterminé plus tard par jugement, ou par compte ou liquidation, et la déduction en sera alors admise. Il serait injuste de refuser, par exemple, la déduction aux dettes du tuteur envers son pupille, et du mari défunt envers sa veuve. Qu'un compte de tutelle ou une liquidation de reprises ait lieu dans les six mois du décès, et, en tous cas, avant la déclaration de succession, les héritiers présenteront au receveur une dette liquide (1).

---

(1) Bordeaux, 18 juin 1907 (R. E. 4445) décide que le titre justificatif peut même être postérieur au décès.

Ajoutons enfin que la déduction n'est pas limitée au principal des dettes; elle s'étend aux proratas d'intérêts courus de la dernière échéance au jour du décès. Elle pourra même s'étendre aux intérêts arriérés, sous les justifications du droit commun, pourvu que le délai de prescription ne soit pas accompli. Elle s'appliquera aussi aux loyers, fermages, arrérages de rentes, etc.

§ 3. — *Pouvoir d'appréciation du Receveur.*

Après en avoir dégagé les traits principaux, nous en aurions terminé avec l'étude du principe de la déduction des dettes, tel qu'il a été compris par la loi du 25 février 1901, principe dont nous n'avons pas à examiner les applications de détail et les divers cas que peut présenter la pratique, ce qui rentrerait dans le cadre d'un traité fiscal, spécial aux agents de l'Enregistrement, s'il ne nous restait à examiner le pouvoir d'appréciation qu'accorde l'article 5 de la loi de 1901 aux receveurs pour l'exercice de la déduction du passif.

L'article 5 s'exprime ainsi : « Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration.

« Néanmoins, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession ne pourra être écartée par l'administration,

tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée... »

En cette matière, le receveur exerce donc un pouvoir d'appréciation analogue à celui qu'il tient de l'article 28 de la loi du 22 frimaire an VII, en ce qui concerne la liquidation des droits à exiger sur les actes présentés à l'enregistrement. Le contribuable à qui la déduction d'une dette aura été refusée devra acquitter les droits y afférents, mais aura un délai de deux ans pour demander la restitution. Dans un seul cas, celui du second paragraphe de l'article 5, la déduction ne pourra être refusée.

Donc faute par les contribuables de fournir les justifications requises, ou de ne présenter que des justifications insuffisantes, le receveur percevra à bon droit l'impôt sur l'actif brut sans déduction.

Il peut se faire que le refus résulte, soit du caractère indéterminé de la dette, soit de ce que les héritiers n'ont pu se procurer à temps les pièces justificatives nécessaires. A ce sujet un jugement du tribunal de la Seine du 2 novembre 1906 (1) décide que l'article 5 de la loi de 1901, en accordant aux redevables un délai de deux ans pour se pourvoir en restitution au cas où le receveur aura rejeté la déduction d'une dette mentionnée dans l'état détaillé pour justifications insuffisantes, ne saurait déroger à l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII qui prohibe la restitution des droits régulièrement perçus. Il conclut que cet article 5 n'autorise pas les demandes en restitution fondées sur la non-déduction de dettes qui n'ont

(1) Seine, 2 novembre 1906, R. E. 4416.

été qu'énoncées vaguement dans la déclaration comme non déterminées.

Il nous semble que cette solution ne doit pas être approuvée. En effet l'article 3 de la loi de 1901 exige que la dette soit *certaine* au décès; mais il peut se faire qu'elle soit indéterminée et à ce moment, et même au moment où est souscrite la déclaration. Dans ces conditions, l'héritier la déclarant dans son état actuel, le receveur en refuse à bon droit la déduction, mais l'héritier est admis à fournir postérieurement, dès que le montant de la dette est déterminé, les justifications requises, et à se faire restituer, dans le délai de deux ans, les droits perçus en trop. Admettre la thèse du tribunal de la Seine serait écarter toutes dettes certaines, mais indéterminées au moment de la déclaration de succession. Nous avons indiqué plus haut que les travaux préparatoires nous montrent nettement que la loi n'exige que la certitude de la dette à la charge du défunt au jour de l'ouverture de la succession; il eût été injuste, en exigeant que cette dette fût *liquide*, de refuser ainsi la déduction à un grand nombre de dettes. Dès lors que les divers comptes ne pourraient être liquidés dans les six mois du décès, il ne serait pas conforme à l'intention du législateur de refuser définitivement aux héritiers la déduction qu'ils ont demandée dans l'état détaillé des dettes du défunt.

Un jugement d'Angoulême du 4 février 1906 (1) décide en ce sens que si les justifications prescrites sont ultérieurement fournies au tribunal saisi d'une

(1) Angoulême, 4 février 1906, R. E. 4086.

demande en restitution, cette demande devra être accueillie, mais que le redevable sera tenu des dépens de l'instance jusqu'au jour où il a produit les justifications.

Quoi qu'il en soit, et sous le bénéfice des observations que nous venons de présenter, ce pouvoir du receveur est une grave dérogation au principe suivi en matière d'enregistrement, principe qui veut que le receveur ne soit pas juge de la validité des actes qui lui sont présentés. Ici en effet le receveur agit bien comme juge de l'existence de la dette, puisqu'il peut refuser la déduction lorsqu'il n'estime pas les justifications suffisantes.

Pourquoi a-t-on donné aux receveurs ce pouvoir d'appréciation? Le ministre des finances disait à la séance de la Chambre du 16 novembre 1895 (1) : « On donne et on est forcé de donner à l'agent du fisc le droit de décider si les justifications qui lui sont présentées peuvent être admises. Il ne faut pas que ce soit l'administration qui ait à s'adresser aux tribunaux; il faut laisser aux parties le droit de se pourvoir en restitution. » Et M. Monestier d'ajouter dans son rapport déjà cité : « Le receveur apprécie, décide et perçoit; si le contribuable se trouve lésé, il peut en appeler à l'autorité supérieure d'abord, aux tribunaux ensuite. » Au reste, si le receveur ne pouvait percevoir les droits qu'après que le passif a été déclaré déductible ou non par jugement, les héritiers pourraient, par allégation d'un passif figuré, en retarder le paiement.

---

(1) Chambre, séance du 16 novembre 1895; — Cf. R. E. 1260.

Il est de toute évidence que, dans l'exercice du pouvoir d'appréciation qui leur est conféré par la loi, les receveurs doivent s'attacher à concilier les intérêts du Trésor avec le respect des droits des contribuables. L'Instruction 3058 engage les receveurs à n'user qu'avec circonspection de ce droit de rejeter comme insuffisantes des justifications en apparence régulières et complètes. Lorsqu'ils seront chargés d'instruire la demande en restitution formée par suite de leur rejet, ils doivent faire connaître à l'administration tous les motifs de leur refus de déduction. Il ne faut pas que les contribuables aient à pâtir d'une mesure prise pour éviter les fraudes. Au reste, le receveur étant responsable, en cas d'insolvabilité postérieure des héritiers, des déductions qu'il a admises, lorsque ses supérieurs jugent que c'est à tort qu'il a accordé à une dette le bénéfice de distraction, il était nécessaire qu'il pût refuser d'admettre une déduction, ce pouvoir étant le corollaire de sa responsabilité.

SECTION II

Maintien et extension des déductions antérieurement autorisées.

La déduction du passif est l'œuvre de la loi de 1901. Mais avant cette loi, la Régie admettait déjà la distraction de certaines charges auxquelles la jurisprudence refusait le caractère de dettes ordinaires. L'Instruc-

tion 3049, en date du 25 février 1901, a du reste indiqué ce point par la remarque suivante (page 3) : « Les dispositions nouvelles n'infirment en rien les règles anciennes qui autorisaient déjà, pour la liquidation de l'impôt, la déduction de certaines charges (sommes données entre vifs et non payées au décès du donateur, sommes détenues par un usufruitier, un mandataire, etc.). Elles les complètent au contraire en permettant, le cas échéant, certaines déductions prohibées jusqu'ici... »

Il nous semble nécessaire d'entrer dans quelques développements à ce sujet, et d'examiner les déductions qu'autorisait le régime ancien. Nous remarquerons d'abord que la Régie n'a pas voulu créer une exception au principe de la non déduction de la loi de frimaire, mais qu'elle se basait uniquement sur la nature de la charge qui ne pouvait être comparée à une dette. Aussi ces charges, qui conservent leur caractère ancien, devront-elles être admises à distraction, sans justifications autres que celles autrefois exigées.

Nous examinerons successivement : les reprises, — l'usufruit, — le mandat, le bail et le dépôt, — enfin diverses hypothèses.

§ 1. — *Reprises.*

Les reprises sont, en droit fiscal, considérées non comme une dette de l'un des époux envers l'autre, mais comme un prélèvement opéré lors de la dissolution sur les valeurs de la communauté. Toutefois lorsque la masse commune est entièrement absorbée

par les reprises de la veuve, l'excédent qui lui reste dû constitue une dette de la succession du mari. Il n'était permis, avant la loi de 1901, de déduire les reprises de la veuve que sur l'actif commun, et jusqu'à concurrence de cet actif, les reprises ayant bien alors le caractère de prélèvement avant partage de l'actif commun (1). Mais lorsque les reprises absorbaient cet actif commun, l'excédent qui, comme nous venons de le dire, avait le caractère d'une dette, n'était pas déductible de la succession du mari (2). Cette règle ne souffrait exception que lorsque les reprises de la femme se retrouvaient en nature, à l'état de corps certains, dans la succession du mari (Instruction 2394, 1°), ou lorsqu'elles y étaient représentées par du numéraire ou des valeurs assimilables à de l'argent comptant.

Cette interdiction disparaît par l'effet de la nouvelle loi. Désormais, les reprises de la femme non payées par l'actif commun pourront être déduites de l'hérédité du mari, mais à condition d'être justifiées par des titres probants. Cette solution, conforme à l'esprit de la loi de 1901, a été indiquée par l'Instruction 3049 : « En cas d'insuffisance de la communauté, l'excédent des reprises de la femme survivante pourra être retranché, pour la perception, des biens personnels du mari, si cette créance de la veuve est établie conformément aux prescriptions de l'article 3. »

On doit donner à cette instruction une interpréta-

---

(1) D. M. F., 18 juillet 1817, Instruction 809, 1.

(2) En ce sens intervinrent de nombreux arrêts : Cass., 18 mai 1824, S., 24, 1, 887, Instruction 1146, 4 et Cass., 3 août 1858, S., 58, 1, 711, Instruction 2137.

tion large; il faut évidemment que la reprise soit certaine, au moins en son principe, au jour de l'ouverture de la succession, et qu'elle soit constatée dans un acte antérieur au décès, et susceptible de faire preuve en justice (contrat de mariage, quittance de dot ou aliénation de propre); mais on ne saurait exiger que le quantum des reprises ou indemnités déductibles soit fixé par une liquidation régulière intervenue dans les six mois du décès. Lorsqu'en effet, le compte de reprises ou de récompenses résultera d'un acte, état liquidatif, partage ou inventaire, antérieur à la déclaration de succession, cet acte constatera l'existence de la reprise à la charge de la succession du mari, et sera une justification suffisante pour la déduction des reprises ou indemnités.

Si même cet acte intervenait postérieurement à la déclaration de succession, les héritiers seraient fondés à s'en prévaloir pour obtenir, dans le délai de deux ans fixé par l'article 5 de la loi de 1901, la restitution des droits perçus en trop.

Lorsque le principe des reprises est justifié par un titre probant antérieur au décès, le montant fixé par acte postérieur au décès doit donc être déduit. Cette solution s'applique aux dettes et indemnités dues par la succession du *de cujus* à l'époux survivant (1).

---

(1) Dans le même sens un jugement d'Angoulême du 14 février 1906 (R. E. 4087) déclare que lorsqu'une récompense due à la communauté par la femme prédécédée ne peut être entièrement imputée sur la part de celle-ci dans les acquêts, l'excédent, imputable sur sa succession, ne peut être déduit de l'actif à déclarer qu'à charge des justifications prescrites par la loi de 1901 pour le passif ordinaire. Egalement R. E. 3342, 4°.

§ 2. — *Usufruit.*

Avant la loi de 1901, les sommes détenues par un usufruitier devaient à son décès être déduites de sa succession, qu'elles s'y retrouvent ou non en nature. En effet, le décès de l'usufruitier n'a pas pour effet de transmettre ces sommes ou valeurs au nu-propriétaire. Ces biens constituent un patrimoine distinct de la succession, patrimoine dont la consistance a été établie par un inventaire, une liquidation ou une déclaration de succession antérieure au décès. Le nu-propriétaire n'acquiert rien par la mort de l'usufruitier, il est seulement libéré d'une charge; le patrimoine ne lui a pas été transmis, il n'y a pas eu mutation, et la Régie ne saurait être fondée à exiger le paiement d'un droit de mutation. Au cas où les valeurs soumises à usufruit ne se retrouvent pas en nature, lors du décès de l'usufruitier, il n'y a pas davantage mutation, car elles sont représentées par d'autres biens existant à son décès.

Ce principe fut longtemps contesté par l'administration, bien que la jurisprudence l'eût appliqué (1).

L'administration avait, du reste, fini par reconnaître, par l'Instruction du 31 janvier 1861, n° 2188, qu'aucun droit de mutation n'est exigible à raison de l'extinction naturelle de l'usufruit, sans qu'il y ait lieu de distinguer si le droit a été acquitté par anticipa-

(1) Dans ce sens : Cass., 6 déc. 1858, S., 49, 1, 336; — Cass., 16 août 1859, S., 60, 1, 76; — Cass., 25 juin 1862, S., 62, 1, 885, Instruction 2234; — Cass., 28 février 1865, S., 65, 1, 229, Instruction 2397.

tion, lors du démembrement de la propriété, ou ne l'a pas été, ni de distinguer l'extinction par la mort de l'usufruitier et celle qui se produit par l'expiration du temps pour lequel l'usufruit a été constitué.

Non seulement la loi de 1901 n'apporte aucune atteinte à cette règle, mais encore, et ainsi le veut le principe même indiqué par l'Instruction 3049, elle élargit le cercle de son application. Pour que, d'après les règles anciennes, les valeurs grevées d'usufruit pussent être distraites de la succession de l'usufruitier, il était indispensable que celui-ci eût continué à détenir en qualité d'usufruitier les valeurs affectées à sa jouissance, tandis que s'il les possédait à un nouveau titre lui imposant une obligation personnelle de restitution, il n'était plus qu'un débiteur ordinaire, et dès lors la non distraction reprenait son empire. Désormais, la déduction est toujours possible, et a lieu, dès lors, comme dette ordinaire, sous les justifications prévues.

L'ancienne distinction présente encore un intérêt au sujet des justifications à fournir pour obtenir la distraction, car dans le cas où l'usufruitier doit être considéré comme débiteur pur et simple, les justifications seront celles prévues par l'article 3 de la loi de 1901, tandis que s'il a conservé sa qualité d'usufruitier les modes de preuve précédemment admis continueront à être valables.

§ 3. — *Mandat, Bail, Dépôt.*

1° *Mandat.* — Les objets détenus par un mandataire ne font pas partie de son patrimoine; ils appar-

tiennent au mandant. Aussi, la distraction en était-elle autorisée lors du décès du mandataire; mais il fallait que les sommes ou valeurs se retrouvent en nature dans sa succession. Si le mandataire avait dénaturé ou employé à son usage personnel ces valeurs, la déduction n'était pas admise.

La loi de 1901 fait tomber cette distinction. Toutefois, lorsque le droit de propriété du mandant aura ainsi fait place à un droit de créance, la déduction ne sera accordée que sous les justifications imposées par la loi de 1901.

Ce principe s'applique et se justifie surtout lorsque le défunt a tenu son mandat, soit de la loi, soit d'une décision de justice (tuteur décédé sans avoir rendu compte de sa gestion, administrateurs, curateurs ou séquestres, etc.).

2° *Dépôt.* — Le dépôt est, au point de vue de notre étude, assimilable au mandat, le dépôt ne transmettant pas la propriété de la chose déposée. La déduction n'était primitivement admise que lorsque les biens ou valeurs déposés se retrouvaient en nature chez le dépositaire. Avec la loi de 1901, lorsque l'objet du dépôt a été dénaturé, la distraction reste possible sous les justifications légales.

3° *Bail.* — La nouvelle loi enfin a permis la déduction des loyers payés d'avance par les locataires. Cette déduction n'était pas accordée, l'Administration refusant de reconnaître à ces versements le caractère de dépôts.

§ 4. — *Hypothèses diverses.*

1° *Sommes données et non payées au décès.* — Les sommes données entre vifs par le défunt, et dont il ne s'était pas encore dessaisi lors de son décès étaient considérées comme formant un patrimoine distinct. En effet, la donation a opéré mutation et les droits ont été perçus par le Trésor. Dès lors, d'après le principe : *Non bis in idem*, la régie ne pouvait être admise à faire payer de nouveaux droits de mutation, lors du décès du donateur. C'est ce qu'avait reconnu un arrêt de la Cour de Cassation, Chambre civile, du 29 juillet 1862 (1) et l'Administration s'était rangée à ces vues par l'Instruction 2234.

La loi de 1901 n'a pas touché à cette déduction primitivement admise et la régie ne saurait exiger d'autres justifications que celles autrefois acceptées.

2° *Legs de sommes n'existant pas en nature dans la succession.* — Les legs particuliers sont considérés, au point de vue fiscal, comme faisant l'objet d'une transmission distincte du surplus de la succession dévolu aux héritiers. La loi du 22 frimaire an VII n'admettait pas la déduction de ces sommes pour le calcul de l'impôt, prétendant que ce legs était une dette de la succession. Les héritiers étaient dès lors tenus d'acquitter l'impôt sur la totalité du patrimoine, sans aucune déduction à raison des legs qui devaient, de leur côté, supporter les droits d'après le degré de parenté du légataire particulier.

(1) Cass., Ch. civ., 29 juillet 1862, S., 62, 1, 991.

Cependant c'était là faire payer sur le même objet les droits de mutation et par l'héritier et par le légataire particulier. Aussi la jurisprudence s'efforça-t-elle d'atténuer la rigueur de ces principes : divers arrêts de la Cour de Cassation admirent que la chose affectée aux legs particuliers, quelle qu'en soit la nature, n'est jamais entrée dans le patrimoine de l'héritier, et que le legs particulier qui procède de la volonté du testateur ne peut être assimilé à une charge de sa succession (1).

Cette règle, que consacra l'Instruction 2234, 1°, reste sans aucun doute en vigueur sous l'empire de la loi nouvelle.

3° *Droits sociaux du défunt.* — Antérieurement à la loi du 25 février 1901, la perception du droit de mutation par décès sur la part sociale revenant au défunt se fondait sur une distinction essentielle :

Si la Société continuait à exister après le décès de l'associé, la seule valeur à déclarer était la part du *de cujus* dans l'actif net tel qu'il résultait des écritures sociales. Le droit de mutation était donc acquitté non sur une part de copropriété dans les biens sociaux, mais sur un droit incorporel d'action ou de part d'intérêt, c'est-à-dire sur l'émolument net revenant au défunt dans l'actif social diminué du passif (2). Il est bien évident que dans ce cas la

---

(1) Cass., Ch. civ., 6 décembre 1858, S., 59, 1, 346, D., 59, 1, 21; — Cass., 16 et 22 août 1859, S., 60, 1, 76, D., 59, 1, 337; — Cass., 25 juin 1862, S., 62, 1, 855, D., 62, 1, 370, Instruction 2234, 1°.

(2) Cass., 3 mars 1829, S., 29, 1, 245, Instruction 1293, 6°.

Société à laquelle appartenait le défunt devait avoir la personnalité civile.

Si au contraire cette Société n'avait pas la personnalité civile, ou si elle ne continuait pas à exister après le décès de l'associé, le droit de mutation par décès devenait exigible sur la valeur brute de la part sociale du défunt, c'est-à-dire sur sa part indivise dans les biens formant l'actif commun, sans distraction du passif social (1).

La loi nouvelle modifie cette distinction. Désormais, que la Société soit ou non dissoute par la mort du *de cujus*, le passif doit être retranché de l'actif, pour le calcul de la part du défunt. Toutefois ce passif, dans le second cas, ne peut être déduit que sous les justifications prescrites par l'article 3 de la loi du 25 février 1901.

4° *Rentes.* — Les rentes créées par dispositions testamentaires émanant du défunt donnaient lieu à la perception d'un droit de mutation par décès fixé selon le degré de parenté unissant le bénéficiaire et le *de cujus*. Le capital nécessaire au service de ces rentes était considéré comme détaché de l'actif héréditaire et la déduction en était autorisée pour la formation de l'actif sur lequel les héritiers auraient à payer les droits de mutation par décès. Lorsque la rente était créée par une donation entre vifs avec effet au jour du décès, elle était assimilée à une donation de somme non payée, d'où déduction autorisée.

Mais si cette rente résultait d'une transaction, ou

(1) Cass., 19 janvier 1881, D., 81, 1, 265, Instruction 2650, 1°.

d'un partage dont elle était une condition, le capital nécessaire à son service ne pouvait être déduit. La loi de 1901 fait tomber cette distinction, et le capital de la rente doit être déduit dans tous les cas.

Application de ces principes a été faite, par un jugement de Lille du 11 novembre 1905 qui fut suivi d'une solution de l'administration de l'Enregistrement du 14 novembre 1906 (1), au cas où un héritier chargé par le testateur de servir une rente viagère décède avant le crédi-rentier. Dans ce cas, jugement et solution décident qu'il y a lieu de déduire de l'actif brut de la succession de cet héritier la valeur de la rente évaluée à forfait selon son capital au denier 10, et non d'après la déclaration estimative des parties, en raison de l'âge du crédi-rentier. La direction générale, autorisant l'exécution dudit jugement expose les raisons de principe de sa solution.

Elle déclare que, les crédi-rentiers étant considérés, au point de vue fiscal, comme propriétaires d'une fraction du patrimoine, la déduction eût été accordée, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, en vertu des règles tracées par l'avis du Conseil d'État du 10 septembre 1808, avis qui ne considère pas la rente comme une dette, une charge de la succession, mais comme une valeur détachée de l'hérédité et qui n'est jamais entrée dans le patrimoine de l'héritier (2). La loi de 1901 n'ayant rien modifié à ces anciennes déductions, et ayant seulement étendu leur application, jugement et solution concluent à faire opérer la

(1) Lille, 11 novembre 1905 et solution du 14 novembre 1906, R. E., 4371.

(2) Cass., Ch. civ., 10 août 1859, Instruction 2234, 1°.

déduction dans le sens de la législation antérieure à 1901.

Du reste le jugement rendu par le tribunal de la Seine, le 12 décembre 1902 (1), et auquel se réfère la solution précitée, opère à ce sujet une distinction : si la rente viagère est déductible en vertu des principes établis par la loi de 1901, elle doit être évaluée en tenant compte de l'âge du crédi-rentier, et sous le contrôle de l'administration ; mais si, au contraire, la déduction procède des règles antérieures à 1901, c'est-à-dire de l'avis du Conseil d'État de 1808, la somme à déduire, qui sera alors considérée comme n'ayant pas fait partie de l'hérédité, sera évaluée suivant le mode prescrit par l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire par la capitalisation au denier 10.

Telles sont les anciennes déductions qui procédaient d'une appréciation spéciale de la nature des charges, qui, selon l'esprit de la loi, ne pouvaient être comparées à des dettes. Ces déductions ne formaient pas exception au principe de la non distraction du passif héréditaire, principe admis par les anciennes législations, et maintenu par la loi de frimaire. La loi de 1901 n'a porté, ainsi que le déclare l'Instruction 3049, aucune atteinte à la législation ancienne ; elle n'a fait qu'autoriser, à côté des cas admis antérieurement, de nouvelles déductions. Il faudra donc exiger les justifications prévues par la loi qui aura autorisé les déductions.

---

(1) Seine, 12 décembre 1902, S., 05, 2, 221, R. E. 3361.

SECTION III

Exceptions au principe de la déduction des dettes.

La loi du 25 février 1901, après avoir posé le principe de la déduction, et voulant éviter la fraude, était naturellement conduite à sanctionner ce principe, et par un ensemble de justifications et de pénalités qui feront l'objet de notre 4e section et par des interdictions et exceptions que nous allons examiner, et qui sont fixées par l'article 7 de notre loi.

Le législateur a pensé que les dettes auxquelles il refuse d'accorder le bénéfice de la distraction n'ont jamais eu ou ont cessé d'avoir une existence réelle. Ces exceptions sont donc basées sur des présomptions « qui permettent de considérer la dette comme éteinte, ou comme ne constituant pas un passif réel » (1). Toutefois, ce n'est là qu'une présomption, et le législateur a eu soin d'indiquer dans quels cas et par quels moyens elle peut être détruite. Nous allons, en suivant le texte de l'article 7, examiner successivement les divers cas prévus.

Une observation préliminaire s'impose : l'article 7 fait une énumération limitative des cas où la déduction doit être refusée, et de ceux où la pré-

(1) Exposé des motifs du projet de M. Burdeau (*Journal officiel*, Doc. parl., Chambre 1894, p. 126).

somption dont nous avons parlé peut être combattue. Ces cas sont donc les seuls dont le législateur a entendu traiter dans l'article 7. Les receveurs ne peuvent refuser par assimilation d'accorder la déduction à des dettes que le législateur n'a pas formellement désignées, en se basant sur l'article 7; ils ne peuvent admettre la preuve contraire pour combattre la présomption de libération ou d'inexistence de la dette que dans les cas prévus par l'article 7 et selon les formes autorisées (art. 6 et 7 de la loi de 1901).

§ 1. — *Dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession.*

L'article 7 de la loi du 25 février 1901 s'exprime ainsi :

« Toutefois ne seront pas déduites :

« 1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article 6. »

Lorsque le terme est échu, il est à présumer que le débiteur a exécuté ses obligations et s'est libéré; sinon, il semblerait naturel que son créancier eût commencé des poursuites contre lui. La jurisprudence et l'administration suivent ce principe en matière de dettes du défunt. Toutefois, estimant qu'il a pu ne pas se libérer au jour même de l'échéance, et que son créancier n'a pas voulu ou a négligé d'inten-

ter immédiatement des poursuites, la loi accorde au débiteur un délai supplémentaire de trois mois après lequel il est censé s'être libéré.

Mais ce n'est là qu'une présomption, car bien qu'échue depuis plus de trois mois, la dette peut n'être pas remboursée. Dans ce cas la loi admet l'héritier à faire la preuve de la non libération, et exige la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque du décès. Egalement les intérêts suivront le sort du capital de la dette et pourront être déduits en même temps. Ceux échus depuis plus de trois mois et non payés, devront, pour bénéficier de la déduction, faire l'objet d'une attestation du créancier.

Quant à la détermination de la date de l'échéance, plusieurs cas peuvent se produire, et souvent même l'appréciation du juge pourra être nécessaire.

Lorsqu'il y aura eu prorogation de délai, c'est le second terme accordé qui devra être envisagé, mais la prorogation devra être justifiée dans les formes ordinaires au moyen d'un titre antérieur au décès.

§ 2. — *Dettes au profit d'héritiers et de personnes interposées.*

L'article 7 interdit, en second lieu, de déduire de l'actif successoral :

« 2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées, les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.

« Néanmoins lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique, ou par un acte sous seing privé, ayant date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession. »

Le rapport précité de M. Mesureur devant la Chambre des Députés indique les motifs de cette prohibition. Les liens de parenté ou d'affection peuvent, selon lui, enlever une certaine autorité aux actes constatant l'obligation ; en outre, le Trésor sera privé de la garantie que lui offre l'attestation du créancier. Les combinaisons frauduleuses seraient faciles et resteraient secrètes.

Le mot *héritier*, dans le 1er alinéa de ce second paragraphe de l'article 7, semble devoir être entendu dans un sens large ; selon nous, la prohibition s'applique également aux donataires et légataires. Nous aurons à revenir sur ce point. Notons que les dettes contractées au profit d'un seul des héritiers seraient également suspectes (1).

Quant aux personnes interposées, l'article 7, 2°, est formel et limitatif ; on y doit comprendre : celles de l'article 911, 2°, du Code civil ; soit : les père et mère, les enfants et descendants, l'époux de la personne

(1) En ce sens, R. E. 3935, observations faisant suite à un jugement de Nantes du 31 janvier 1905. De même Besançon, 23 novembre 1905, R. E. 4069.

incapable de recevoir; et celles de l'article 1100 Code civil : les enfants ou l'un des enfants de l'époux du défunt nés d'une autre union, et les parents dont cet époux serait héritier présomptif.

Héritiers, donataires, légataires et personnes interposées auront le droit de prouver la réalité de la dette. Elles devront se conformer au second alinéa du second paragraphe de l'article 7, et la dette contractée par le défunt envers l'une de ces personnes devra avoir été consentie par acte authentique, ou par acte sous seing privé ayant date certaine antérieure au décès, autrement que par la mort de l'une des parties contractantes. Par ce moyen, mais sous l'observation de cette condition, elles pourront faire tomber la présomption d'inexistence de la dette.

Si nous reprenons le texte de l'article 7, 2°, nous remarquons que, dans le premier alinéa, il n'est parlé que des dettes consenties par le défunt envers « *ses héritiers* », tandis que le second alinéa permet aux « *héritiers, donataires et légataires* » de prouver la sincérité de la dette. Il est probable que dans le premier alinéa, les mots « *donataires et légataires* » ont été sous-entendus par le législateur; cependant, la question a été portée devant les tribunaux et trois jugements ont, en 1905, refusé aux dettes contractées par le défunt envers des donataires et légataires, l'admission à déduction pour le calcul des droits successoraux (1). Actuellement, la question divise les manuels et traités des droits d'enregistrement ; d'une

(1) Fontenay-le-Comte, 3 mars 1905, R. E. 3853; — Orléans, 24 mai 1905, R. E. 3919; — Reims, 21 juin 1905, R. E. 3939.

part le *Traité alphabétique* de M. Garnier approuve les décisions de 1905, de l'autre la *Revue de l'Enregistrement* de M. Maguéro, ainsi que M. Wahl la repoussent (1).

Il nous semble que la première solution doit être admise. Elle a pour elle, en effet, d'abord l'argument de texte que nous indiquions plus haut : si la loi permet aux donataires et légataires de combattre la présomption d'inexistence de dette existant contre eux, c'est bien parce qu'elle a entendu les comprendre dans le mot : *héritiers* du premier alinéa de l'article 7, 2°. Ensuite, cette solution est conforme aux travaux préparatoires et à l'esprit de la loi. Le rapport, souvent cité, de M. Mesureur, motive, en effet, le doute où laisse la sincérité de la dette par les rapports intimes de la parenté *ou de l'affection*, qui rendent les combinaisons frauduleuses trop faciles et trop secrètes pour obliger l'administration à les découvrir et à les prouver ». Ce terme d'*affection*, ne pouvant désigner que les personnes non parentes, se rapporte évidemment, non aux héritiers parents du *de cujus*, mais aux amis qu'il a fait bénéficier de dons ou de legs; ceux-ci, tenant la libéralité de la volonté seule de leur gratifiant, seront plus encore que l'héritier dans sa dépendance, et se verront contraints à obéir à toute combinaison de celui-ci, combinaison qui ne saurait d'ailleurs que leur être avantageuse, puisqu'elle diminuerait la part de l'impôt leur incombant.

---

(1) Garnier, T. A., 2e suppl., vo Succession no 331, d'une part, et, d'autre part, R. E. 3853 précité, et Wahl, *Traité de dr. fiscal*, t. II, no 126.

Nous avons fait remarquer plus haut que l'énumération de l'article 7 était limitative. Cet argument a été invoqué par les adversaires de notre solution, qui ont fait observer que, dans divers cas, le législateur cite distinctement à côté des héritiers les légataires et donataires, quand il entend les assimiler avec eux (Wahl, précité). On a rappelé également que les lois fiscales doivent être interprétées littéralement, et que le mot « *héritier* » a une signification précise, et ne saurait s'appliquer aux donataires et légataires. Ces divers arguments ont été repris dans un jugement de Versailles du 6 avril 1906 (1). Ce jugement s'exprime ainsi : « attendu que la loi du 25 février 1901 a posé en principe que pour la perception des droits les dettes du défunt seraient déduites de l'actif successoral; que cette règle doit donc être suivie en l'absence d'une dérogation claire, précise et formelle; que les exceptions qui ont pu être apportées au principe doivent, comme toutes exceptions, être renfermées strictement et limitativement dans leurs termes hors desquels on retombe immédiatement et nécessairement sous l'empire du droit commun; qu'il doit en être ainsi spécialement, et surtout en matière fiscale lorsque, comme dans l'espèce, la règle est l'exonération des droits alors que l'exception est l'assujettissement; que c'est alors le cas d'appliquer à cette exception le principe fondamental si connu de l'administration... qu'en matière d'impôts c'est avant tout dans le texte même de la loi qui les établit qu'il faut chercher quelle a été l'intention du législateur et

(1) Versailles, 6 avril 1906, R. E. 4134.

les dispositions dans lesquelles il l'a manifestement exprimée doivent recevoir l'application stricte et littérale que leur teneur commande (1); qu'au cas où ces principes seraient méconnus, les redevables pourraient taxer d'arbitraires les décisions prises par l'administration de l'Enregistrement. Or attendu qu'en matière de dette successorale, la loi ne refuse la déduction qu'à celles consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou personnes interposées; que, dans l'espèce, la dette a été consentie... au profit d'un légataire particulier; que dès lors l'exception est inapplicable... » Ce jugement de Versailles a été contredit depuis. Le tribunal de Loudun, par jugement du 22 décembre 1906 (2), estime que la prohibition édictée par l'article 7, 2°, s'applique également aux héritiers, donataires et légataires. Il dit notamment : « attendu qu'il résulte d'un examen d'ensemble de la loi de 1901 que le législateur a couramment employé l'expression *héritier* pour désigner non pas seulement les héritiers *ab intestat*, mais tous ceux qui sont appelés à recueillir les biens héréditaires... »

De même deux jugements de Grasse des 26 février et 5 mars 1906 (3) déclarent que l'article 7, 2°, s'applique même aux dettes consenties au profit de l'un seulement ou de quelques-uns des cohéritiers.

Enfin un arrêt de la Cour de Cassation du

---

(1) Cass., 22 mars 1892, S., 92, 1, 465; — 10 mai 1893, S., 93, 1, 533; — 28 et 29 mai 1894, S., 94, 1, 519; — 21 novembre 1898, S., 99, 1, 193, avec la note de M. Wahl; — 15 avril 1899, S., 99, 1, 418.

(2) Loudun, 22 décembre 1906, R. E. 4346.

(3) Grasse, 26 février 1906, R. E. 4495; — 5 mars 1906, R. E. 4557.

25 novembre 1907 (1) est venu trancher définitivement la question, a décidé que la prohibition de déduction de l'article 7, 2°, s'applique aux dettes consenties au profit du légataire, même particulier, du *de cujus*. Cet arrêt, statuant sur le jugement d'Orléans du 24 mai 1905, refuse la déduction en vertu de deux arguments : facilité des fraudes tenant aux liens de parenté et d'affection, et rapprochement des deux alinéas du second paragraphe de l'article 7 (2).

Voici donc notre solution consacrée par la jurisprudence. Bien que l'extension de la prohibition de l'article 7, 2°, aux légataires et donataires paraisse contraire au caractère limitatif de l'énumération de l'article 7, ce n'est là qu'une simple apparence; nous estimons que le mot « *héritier* » doit être employé, selon la volonté du législateur, dans un sens général, et nous pensons, avec M. Naquet (3), que ce sens est indiqué dans l'article 4 de la même loi par ces mots : « *héritiers ou leurs représentants* ». D'ailleurs l'admission de la solution contraire retirerait à l'administration la garantie de la sincérité des dettes que lui donne la loi, en lui permettant d'exiger du créancier une attestation spéciale (art. 6), puis-

---

(1) Cass., Req., 25 novembre 1907, R. E. 4482 au sujet du jugement d'Orléans du 24 mai 1905, R. E. 3919.

(2) Signalons encore un jugement du tribunal de la Seine du 31 janvier 1907 (R. E. 4309) qui applique la prohibition au cas d'une dette cédée par le défunt à un héritier, alors même que celui-ci l'aurait cédée à un tiers avant le décès (billets à ordre souscrits par le défunt et endossés par l'héritier à un tiers avant le décès).

(3) Naquet, *Déduction du passif, Dettes du défunt envers ses légataires*, R. E. 3986.

qu'ici créancier et bénéficiaire ne formeraient qu'une seule et même personne.

§ 3. — *Dettes reconnues par testament.*

Le 3e paragraphe de l'article 7 prohibe la distraction des : 3° : «... dettes reconnues par testament. »

Pourquoi cette prohibition ? On la voit naître avec la commission Léon Say de mars 1877. Le rapport présenté au Sénat le 31 décembre 1900 par M. Monestier nous indique l'intention du législateur qui voulait empêcher le *de cujus* de « transformer les légataires en créanciers pour les dispenser du paiement des droits de succession ». En effet cette reconnaissance constituant le titre de la dette n'aurait été passible que du droit d'obligation au lieu de celui de mutation par décès, soit un droit proportionnel de 1,25 % décimes compris, au lieu d'un tarif progressif commençant à 15 % si le bénéficiaire de la dette n'est pas parent du *de cujus*.

La règle est impérative et ne comporte pas d'exception. Nous estimons cependant qu'il faut que le testament soit le titre constitutif de la dette ; sinon, si la dette est établie par un titre antérieur, le testament ne fait que l'énoncer et la faire connaître aux héritiers. Ceux-ci peuvent alors, sous les justifications prévues, la faire déduire.

§ 4. — *Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée.*

Continuant la lecture de l'article 7 de la loi du 25 février 1901 nous arrivons au 4e paragraphe qui interdit de déduire :

« 4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue, et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'article 6 ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent seul sera déduit, s'il y a lieu... »

Ce 4e paragraphe de l'article 7, exclut donc de la déduction les dettes garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois. Pourquoi ce délai de trois mois ? Il y a lieu, pensons-nous, de rapprocher ce 4e paragraphe du premier qui refuse le bénéfice de la distraction aux dettes échues depuis plus de trois mois. Le seul fait par le créancier d'avoir laissé périmer l'inscription hypothécaire, et d'avoir ainsi laissé diminuer la garantie de sa créance semble bien en impliquer le paiement. Le créancier diligent surveille sa créance et sa garantie.

Cette disposition semble également ne concerner que les dettes échues au moment du décès, ainsi que l'indique la suite de l'article : « à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue. »

Cependant le créancier, par négligence ou toute autre cause, a pu, bien que la dette fût échue, laisser

périmer la garantie. Aussi la loi présume-t-elle la négligence pendant le délai de trois mois que nous avons déjà indiqué. Passé ce délai, elle estime que ce n'est pas sans avoir été payé que le créancier a abandonné les garanties hypothécaires que lui avait concédées son débiteur, aussi refuse-t-elle la déduction de la dette.

Il faudra donc, pour que le receveur refuse d'accorder à une dette le bénéfice de distraction, que la créance soit échue, et que l'inscription soit radiée ou périmée depuis plus de trois mois. La réunion de ces deux conditions constituera une présomption de remboursement contre laquelle aucune preuve contraire ne sera admise.

Si la dette n'est pas échue, tandis que l'inscription est périmée depuis plus de trois mois, ou si, la dette étant échue, l'inscription est périmée depuis moins de trois mois, la distraction pourra être accordée, sous réserve des justifications prévues à l'article 6.

Enfin, si l'inscription non périmée a été simplement réduite (art. 7, 4°, *in fine*), la dette n'est plus déductible que jusqu'à concurrence du chiffre pour lequel subsiste l'inscription. En effet, la réduction de la garantie suppose le remboursement du surplus de la dette, et ce n'est pas sans remboursement qu'un créancier abandonnerait une partie de sa garantie. Aucune preuve contraire ne saurait être admise, dans le silence de la loi, pour la portion excédant le montant qui reste garanti.

Observons toutefois que s'il y avait simplement réduction de gage (immeuble libéré de l'obligation hypothécaire), mais sans réduction de somme garan-

tie, et si les biens soumis à l'inscription restaient suffisants pour garantir la créance totale, la présomption de la loi n'aurait plus lieu de s'exercer. L'article 7, 4° *in fine*, dit, du reste, expressément : « Si le chiffre en a été réduit ».

§ 5. — *Dettes garanties par des titres passés ou des biens situés à l'étranger.*

Le cinquième paragraphe de notre article 7 interdit de distraire de la masse héréditaire avant la liquidation des droits :

« Article 7, 5° : Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger; celles enfin qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français, ou envers des sociétés et des Compagnies étrangères ayant une succursale en France. »

Ces prohibitions, qui peuvent se distinguer nettement en trois groupes, ont été cependant réunies par le législateur dans le 5e paragraphe de l'article 7, parce que toutes trois ont trait aux Français sis à l'étranger, ou aux étrangers. Cependant, il paraît bon de les examiner séparément.

A. *Dettes contractées à l'étranger.* — Le bénéfice de distraction est refusé aux dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger « à cause

de l'impossibilité d'en vérifier l'existence et surtout la réalité », nous dit l'exposé des motifs du projet Burdeau (1). C'est donc bien toujours là la lutte du législateur contre la fraude.

Cependant, les termes mêmes du texte nous indiquent que la distraction n'est refusée qu'aux dettes résultant d'actes authentiques et de jugements; aussi, l'article 7 faisant une énumération limitative, nous estimons que les dettes reconnues par actes sous seing privés, ne tombent pas sous le coup de la prohibition. Il importe peu, en effet, quand un acte sous seing privé a été passé entre deux Français, que sa rédaction ait eu lieu en France ou à l'étranger.

Mais cette prohibition, si elle est impérative en tant que concernant les actes authentiques et les jugements, dont la minute reste à l'étranger, comporte une exception tirée de la loi elle-même : la dette est déductible lorsque titres ou jugements ont été rendus exécutoires en France. L'*exequatur* consistant en un jugement rendu par un tribunal français saisi d'une décision judiciaire rendue par un tribunal étranger ou d'un acte dressé par un officier public étranger, pour obtenir cet *exequatur*, il a fallu une procédure spéciale devant un tribunal français. L'acte passé ou le jugement rendu à l'étranger sont ainsi devenus jugements français et ont acquitté en France les droits d'enregistrement afférents tant au jugement qu'à l'obligation (droit de titre). Dès lors, il eût été injuste de refuser ainsi à la dette reconnue par un tribunal français le bénéfice de distraction. « On ne

(1) *Journ. Off.*, Documents parlementaires, Chambre 1894, p. 127.

pourrait permettre au Trésor d'écarter un titre muni des mêmes sanctions civiles que s'il avait été créé en France (1). »

Toutefois, l'*exequatur* devra avoir été obtenu judiciairement. On ne saurait considérer comme équivalent ni l'enregistrement du titre étranger, ni son annexion à un acte notarié français.

Il n'est pas nécessaire que le jugement français rendant exécutoire en France le titre étranger ait eu lieu avant l'ouverture de la succession. Ce jugement, en effet, ne forme pas le titre même de la dette, il ne fait que régulariser un titre préexistant. Il suffira donc, pour que le receveur puisse accorder la déduction de la dette, que l'exequatur ait intervenu avant la déclaration de succession.

B. *Dettes garanties exclusivement par hypothèque sur des immeubles situés à l'étranger.* — La loi interdit la déduction des dettes « hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ». La loi ne s'occupe pas ici de la nationalité du débiteur, elle ne recherche pas non plus si l'acte a été rédigé en France; seule importe la situation des immeubles.

Le motif de cette prohibition est indiqué dans le rapport de M. Monestier (2) :

« Les immeubles situés hors du territoire national n'étant pas assujettis en France à l'impôt de mutation par décès, il n'y a pas lieu de retrancher les créances qui en forment la contre-partie. »

L'administration a voulu étendre la prohibition

(1) Rapport de M. Mesureur, déjà cité.
(2) Séance du 31 déc. 1900, déjà cité.

aux dettes garanties par des immeubles situés aux colonies, parce que ces immeubles ne sont pas assujettis en France à l'impôt de mutation par décès (Instruction 3058). Nous pensons qu'il y a là erreur; la loi n'ayant parlé que « d'immeubles situés à l'étranger », l'administration n'a pas le droit, par assimilation tirée du motif donné par M. Monestier, d'étendre les termes d'une prohibition. Au reste, ce motif lui-même semble peu concluant, puisque l'hypothèque ne constitue pas la créance et n'en est que l'accessoire. Peu importe la situation des immeubles servant de garantie à la dette, la créance existe; cette créance devrait être déclarée dans l'actif de la succession du créancier; pourquoi ne pas l'admettre au passif de celle du débiteur? Le véritable motif nous semble plutôt résider dans le désir de la loi d'éviter les occasions de fraude, le contrôle du fisc devenant impossible dès qu'il s'agit de biens situés à l'étranger.

La loi parle de dettes hypothéquées *exclusivement* sur des immeubles situés à l'étranger. Si donc la garantie de la dette consiste en immeubles sis, partie en France, partie à l'étranger, cette dette pourra être totalement déduite de la valeur de l'actif déclaré en France. Et il en sera ainsi, pensons-nous, même si les immeubles situés en France ne sont pas suffisants pour garantir l'importance de la dette; le seul fait que cette dette soit garantie par des immeubles en France fait tomber la présomption de fraude, le contrôle du fisc devenant facile.

C. *Dettes grevant des successions d'étrangers.* — Le projet de M. Poincaré refusait le bénéfice de déduc-

tion aux dettes grevant les successions d'étrangers, et ce sans aucune restriction. La loi actuelle est moins rigoureuse.

La loi fiscale atteint les successions d'étrangers dans deux cas :

1° Lorsque le *de cujus* était, au jour de son décès, domicilié en France;

2° Lorsque, bien que n'ayant en France ni résidence, ni domicile, il possédait des biens sur le territoire français.

La loi de 1901 ne distingue pas si l'étranger était ou non domicilié; et pourtant, dans le premier cas, l'impôt de mutation par décès atteint les immeubles sis en France, les meubles, valeurs françaises et même étrangères qui composent sa succession; tandis que, dans le second, il n'atteint que les biens sis en France.

Dans sa généralité, notre texte exclut de la déduction toute dette envers un étranger; il ne l'admet que pour celles qui ont, en quelque sorte, le caractère de dettes françaises. La loi impose deux conditions qui doivent cumulativement exister : 1° Il faut que la dette ait été contractée en France, qu'elle puise donc son titre dans un acte passé ou un jugement rendu en France; 2° Il faut que cette dette ait été consentie envers un Français ou envers une société ou compagnie étrangère ayant une succursale en France.

Ces deux conditions doivent coexister. Par conséquent, la dette contractée en France au profit d'un étranger, et celle contractée à l'étranger au profit d'un Français, ne pourraient être déduites de l'actif possédé par l'étranger en France.

§ 6. — *Dettes prescrites.*

Le dernier paragraphe de l'article 7 écarte enfin de la déduction : « les dettes en capital et intérêt pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue. » Ces dettes, étant prescrites, ne peuvent être considérées comme remplissant la condition exigée par l'article 3 d'exister au jour du décès. La prescription étant un mode de se libérer (Code civil, art. 2219), il ne faudrait pas qu'un héritier, après avoir fait déduire une dette ancienne, pût ne pas payer cette dette.

L'expiration du temps requis pour prescrire attachant à la dette une présomption de libération, le receveur ne pourra déduire la dette dès que le délai de prescription aura été accompli. Il n'aura qu'à se reporter aux différents textes qui ont, selon les cas, fixé ces délais, et sera encore juge en cette matière.

Toutefois, bien que le temps requis soit accompli, il pourra se faire que la dette ne soit pas prescrite, la prescription ayant été interrompue. Ce sera alors aux héritiers à justifier de cette interruption.

C'est naturellement au jour du décès que l'on doit se placer pour examiner si la prescription est accomplie. Si la dette n'était prescrite que après le décès, mais avant la déclaration de succession, le receveur n'en pourrait refuser la déduction, car l'héritier pourrait effectivement avoir payé. Du reste la dette qui aurait bien existé au jour du décès, comme le veut

l'article 3, ne se serait éteinte qu'en la personne des héritiers.

La loi de 1901 ne parle que de l'interruption de la prescription. Nous pensons cependant que les héritiers pourraient être admis à prouver que la prescription a été suspendue, par des causes tenant soit à la qualité du créancier (mineur, etc.), soit à une modalité de la créance (condition, terme, etc.).

SECTION IV

Formes de la justification du passif. Moyens de contrôle et sanctions.

Lorsque, conformément aux diverses règles que nous venons d'examiner, certaines dettes sont susceptibles d'être déduites de l'actif successoral pour la liquidation des droits, c'est aux héritiers à faire la demande de cette déduction, et à justifier de ce que les dettes remplissent les conditions exigées pour l'obtenir.

Pour établir l'existence des dettes dont ils demandent la déduction, les héritiers ou légataires ont le choix entre les différents écrits susceptibles, conformément à l'article 3, de faire preuve en justice contre le défunt. Mais la loi, admettant la déduction des dettes constatées même par des titres dont l'enregistrement n'est pas obligatoire, a dû s'entourer de sérieuses garanties. Aussi les justifications à fournir varient-elles selon la nature du titre invoqué.

La loi a dû en outre donner aux receveurs le droit, dont nous avons parlé, d'écarter de la déduction les dettes dont les justifications ne leur semblent pas suffisantes, leur conférant ainsi un pouvoir correspondant à leur responsabilité. Elle a enfin édicté contre les fausses déclarations de passif des sanctions et pénalités. Examinons ces divers points.

§ 1. — *Formes de la justification du passif.*

La loi nouvelle oblige tout d'abord, et avant toute preuve, les héritiers ou légataires à indiquer dans un état spécial, rédigé sur papier non timbré, et par eux certifié, les dettes dont ils demandent la déduction. Cette prescription est contenue dans le 1^er^ paragraphe de l'article 4 : « Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession, et certifié par le déposant. »

Quant aux diverses justifications que doivent fournir les héritiers ou légataires, la suite de l'article 4 établit une distinction entre les actes authentiques et jugements d'une part, et les actes sous seing privés d'autre part. Les 2^e^, 3^e^ et 4^e^ paragraphes de l'article 3 nous indiquent les règles spéciales aux livres de commerce. Enfin l'article 6 règle les formes de l'attestation qui peut ou doit, selon les cas, être requise par le receveur, cette attestation émanant du créancier.

A. *Dettes résultant de titres authentiques ou d'actes*

sous seing privés. — Les prescriptions concernant les titres résultant d'actes authentiques, de jugements ou d'actes sous seing privés, sont contenues dans la suite de l'article 4, ainsi rédigé :

Article 4 : «... A la suite de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement et la juridiction dont il émane, soit la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification ou d'affirmation de créance ou de règlement définitif de distribution par contribution.

« Ils devront représenter les autres titres ou en produire une copie collationnée (1).

« Le créancier ne pourra, sous peine de dommages-intérêts, se refuser à communiquer le titre sous récépissé, ou à en laisser prendre sans déplacement une copie collationnée par un notaire ou le greffier de la justice de paix. Cette copie portera la mention de sa destination, elle sera dispensée du timbre et de l'enregistrement tant qu'il n'en sera pas fait usage soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée. Elle ne rendra pas elle-même obligatoire l'enregistrement du titre. »

L'intention du législateur qui se dégage nettement

---

(1) Afin de garder trace de la production qui leur est faite des titres sous seing privé ou copies collationnées, les receveurs doivent certifier en marge de l'inventaire que les titres y mentionnés leur ont été représentés. Les employés supérieurs ont à s'assurer que cette prescription est exactement suivie (Instruction 3185, § 10).

de cet article a été de donner aux receveurs le moyen de contrôler les allégations des héritiers. Dès lors en effet que l'acte authentique ou le jugement ont été enregistrés à son bureau, ou que copie de cet enregistrement lui a été renvoyée par son collègue, il a en mains tous les éléments de vérification nécessaires. Il est donc inutile d'obliger les héritiers à représenter l'acte authentique ou le jugement, dès lors qu'ils ont indiqué au receveur la date et le nom du rédacteur, permettant ainsi d'en retrouver l'enregistrement.

La loi ne donne cette faculté qu'aux actes reçus par un officier public, ainsi que l'indiquent expressément ces mots : « le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu. » Elle la refuse donc aux titres sous seing privés. Nous estimons cependant que, lorsqu'un acte sous seing privé a été enregistré, la communication n'en devrait pas être exigée. Dès lors en effet que les héritiers indiqueraient au receveur la date de l'enregistrement de l'acte, celui-ci, pouvant s'y reporter, aurait à sa disposition tous les éléments de vérification nécessaires, et le vœu de la loi serait rempli. Mais la loi n'ayant fait aucune distinction entre actes enregistrés ou non, l'héritier devra dans tous les cas, lorsque la dette ne résultera pas de titres authentiques, soit représenter le titre, soit en fournir une copie collationnée. Le créancier du reste ne peut refuser, soit de communiquer le titre sur récépissé, soit d'en laisser prendre copie; sinon la loi le déclare passible de dommages-intérêts.

Le dernier paragraphe de l'article 4 nous indique enfin *in fine* les règles de rédaction de la copie colla-

tionnée, qui, sous condition de porter mention de sa destination, est dispensée de timbre et d'enregistrement, tant qu'elle ne sera pas consacrée à un autre usage.

Il ajoute enfin : « Elle ne rendra pas elle-même obligatoire l'enregistrement du titre. » Nous estimons cependant que le receveur pourrait, si le délai imparti pour l'enregistrement d'un titre pour lequel cette formalité est obligatoire, était écoulé, ou lors de l'expiration postérieure de ce délai, se fonder sur la présentation de la copie collationnée pour poursuivre la paiement des droits simples et en sus auxquels donne lieu l'existence même du titre, qu'il s'agisse de droits d'enregistrement ou de timbre.

Signalons pour mémoire une autre distinction entre titres authentiques et titres sous seing privés. Lorsque la dette résulte d'un titre authentique et n'est pas échue, le receveur ne peut, aux termes de l'article 5, 2°, en refuser la déduction, sauf à faire juger dans un délai de cinq ans qu'elle est simulée. Si cette dette, non échue, résulte d'un acte sous seing privé, le pouvoir d'appréciation que donne aux receveurs l'article 5, 1°, reste entier, et ce sera aux parties à se pourvoir, s'il y a lieu, en restitution.

Enfin, les titres et leurs copies doivent être restitués aux héritiers après paiement de l'impôt, et aucune autre communication n'en peut être exigée, à moins, comme nous le verrons plus loin, qu'il ne s'agisse de livres de commerce (Instruction 3058). C'est investir le receveur d'un pouvoir d'appréciation à peu près sans contrôle, puisque les agents vérificateurs ne pourront pas avoir sous les yeux les élé-

ments de justification du passif résultant de titres sous seing privés, lorsque ces titres n'auront pas été soumis à l'enregistrement.

B. *Dettes commerciales.* — Les prescriptions concernant la déduction des dettes commerciales, au lieu de venir normalement après l'article 4, puisqu'elles devront être détaillées comme les autres dettes dans l'inventaire prévu par le premier paragraphe de cet article, et avant l'article 5, qui donne aux receveurs un pouvoir d'appréciation qui s'applique aussi bien aux dettes civiles qu'aux dettes commerciales, ces prescriptions ont été indiquées par la loi du 25 février 1901, à la suite de l'article 3, dont le 1er paragraphe a fait l'objet de la 1re section de notre étude. Elles sont ainsi conçues :

Article 3, §§ 2, 3, 4 et 5 : « S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt.

« Ces livres seront déposés pendant cinq jours au bureau qui reçoit la déclaration et ils seront, s'il y a lieu, communiqués une fois, sans déplacement, aux agents du service du contrôle, pendant les deux années qui suivront la déclaration, sous peine d'une amende égale aux droits qui n'auront pas été perçus par suite de la déduction du passif.

« L'administration aura le droit de puiser dans les titres ou livres produits les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession et, en cas d'instance, la production de ces livres ne pourra être refusée. »

Le texte de ces trois paragraphes fut proposé sous forme d'amendement par M. Cordelet à la séance du Sénat, du 22 janvier 1901 (1) et adopté après avoir été accepté par le Gouvernement et la commission.

Les livres de commerce devront être régulièrement tenus, conformément aux prescriptions du Code de Commerce (art. 8 et suiv.).

S'agit-il des livres de commerce du créancier? Les déclarants doivent se conformer à la règle générale posée par l'article 4, pour les actes non authentiques, et produire soit une copie collationnée de ces livres relative à la dette du défunt, soit les livres eux-mêmes. La copie devra constater la tenue régulière des livres et l'absence sur ces mêmes livres de toute mention susceptible de détruire l'effet de la mention à la charge du défunt. Mais, en aucun cas, l'administration ne peut exiger la représentation des livres du créancier (2).

Les divers paragraphes cités plus haut ne peuvent donc s'appliquer qu'aux livres de commerce du défunt. Au reste, le texte l'indique expressément. La communication de ces livres est obligatoire, qu'il s'agisse de livres du défunt ou de livres d'une société dont le défunt faisait partie; le refus de la production est sanctionné par le rejet de la déduction du passif commercial. Et ce rejet porte sur toutes les dettes commerciales sans distinction, même sur celles qui seraient établies par des justifications suffisantes. La communication a, en effet, pour but, à côté de la

---

(1) *Journ. Off.*, Débats parlementaires, Sénat, p. 75 et suiv.
(2) Instruction 3174, 13, R. E. 4089.

preuve du passif commercial, de faire connaître à l'administration si ce passif n'a pas pour contrepartie un actif non déclaré.

La représentation doit être effectuée au moment de la déclaration, puisqu'elle sert à autoriser le receveur à admettre ou refuser la déduction de la dette. Le receveur a le droit de conserver les livres au bureau pendant cinq jours. Dès lors que le receveur a admis la déduction d'une dette, il a épuisé son droit de communication.

La loi, à la différence des titres sous seing privés ou copies collationnées, a prévu la possibilité d'une seconde communication des livres de commerce du défunt, celle-ci faite aux agents de contrôle. Il n'y a pas là préjudice possible pour l'héritier qui, comme nous le savons, est tenu de conserver dix ans ces livres, d'autant que le vérificateur ne peut exiger que les livres lui soient apportés. La loi prévoit, en effet, que la communication aura lieu sans déplacement. Le but de la vérification est de rechercher si aucun actif n'a été omis; aussi importait-il de ne pas restreindre la vérification au cercle dans lequel le receveur a exercé son propre examen.

La loi a jugé utile de limiter cette vérification à un délai de deux ans, pour ne pas laisser les héritiers exposés pendant trop longtemps aux réquisitions de la Régie. En outre, cette communication ne peut être exigée qu'une fois.

Pour que l'héritier ne puisse refuser communication, la loi édicte comme sanction une amende égale aux droits non perçus, par suite de la déduction du passif. Il ne peut s'agir là que du passif

commercial, mais il s'agit de toutes les dettes commerciales.

Une troisième et dernière production peut enfin se présenter, mais celle-ci devant les tribunaux et en cas d'instance.

Nous avons indiqué que ces diverses communications ont pour but, à côté de la justification du passif commercial, le contrôle de la sincérité de la déclaration de l'actif. Pour justifier le passif, il faut des livres régulièrement tenus; nous estimons, au contraire, que cette condition n'est plus impérieuse, quand il s'agit de la recherche de l'actif. En effet, les livres, même irrégulièrement tenus, font preuve contre ceux qui les ont tenus, ainsi qu'il résulte de l'article 13 du Code de commerce, d'après lequel ces livres « ne pourront être représentés ni faire foi en justice au profit de ceux qui les auront tenus ». C'est bien indiquer qu'ils pourront faire foi contre eux, et qu'une omission d'actif pourra fort bien résulter de livres irrégulièrement tenus.

C. *Attestation du Créancier.* — Enfin, qu'il s'agisse de dettes civiles ou commerciales, et quelles qu'en soient les justifications produites, lorsqu'il conservera des doutes sur l'existence de la dette au jour du décès du débiteur, le receveur aura la faculté d'exiger une attestation du créancier. L'article 6 de la loi de 1901 nous l'indique ainsi : « L'agent de l'administration aura, dans tous les cas, la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier, certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation, qui sera sur

papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée.

« Le créancier qui attestera l'existence d'une dette déclarera, par une mention expresse, connaître les dispositions de l'article 9, relatives aux peines en cas de fausse attestation. »

Cette attestation revêt un double caractère : elle est la confirmation par le créancier du titre invoqué par les héritiers du débiteur; elle garantit la non extinction de la dette au jour de l'ouverture de la succession.

L'article 6 donne donc une faculté au receveur, faculté dont il pourra user dans tous les cas, pour toutes ou seulement pour certaines dettes, et sans motiver sa demande. Rappelons cependant que cette attestation est de rigueur dans deux cas : le cas d'une dette échue depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession; et le cas d'une dette hypothécaire non échue au décès, mais garantie par une inscription périmée à cette époque depuis plus de trois mois (1).

La loi oblige le créancier à déclarer qu'il connaît les peines relatives aux fausses déclarations; par cette obligation elle a voulu entourer encore d'une nouvelle garantie la déduction du passif, en empêchant le créancier de donner par complaisance un certificat mensonger.

---

(1) A côté des cas indiqués, cas tirés de la loi du 25 février 1901, dans lesquels le receveur doit exiger l'attestation du créancier, signalons celui de l'Instruction 3217, 2°, concernant les dettes du défunt envers le Crédit foncier, R. E. 4444.

Également l'article 9 accorde avec raison des dommages intérêts aux héritiers qui ne pourraient, par suite du refus de leur créancier de fournir l'attestation demandée, obtenir la déduction d'une dette. En ce sens un jugement du tribunal de la Seine du 12 décembre 1906 (1) condamne un créancier qui s'était borné, après mise en demeure, à fournir par lettre des indications insuffisantes et non conformes au vœu de la loi, à payer les frais de l'instance engagée et le coût de la contrainte décernée par l'administration de l'Enregistrement.

L'attestation est produite au bureau, et conservée par le receveur. Pourtant les termes mêmes de l'article 6, indiquant que le receveur peut exiger la production de l'attestation, semblent assimiler cette production à celle des actes non authentiques ou de leur copie collationnée qui doivent être rendus aux héritiers. Nous devons cependant admettre que l'attestation doit rester au bureau, annexée à la déclaration; s'il en était autrement, elle perdrait une grande partie de son utilité, puisqu'elle permet de poursuivre le créancier qui a fourni un certificat de complaisance, et de lui appliquer les sanctions qu'il a déclaré connaître. Du reste le texte des précédents projets donnait à l'agent de l'enregistrement « la faculté d'exiger l'attestation du créancier », sans qu'il soit question d'une simple production.

---

(1) Seine, 12 décembre 1906, R. E. 4345.

§ 2. — *Moyens de contrôle et sanctions.*

Le contrôle du receveur résulte du principe édicté par la loi du 22 frimaire an VII dans son article 28, 2° : « Nul ne pourra en atténuer ni différer le paiement (des droits), sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu. » La loi du 25 février 1901 n'a pas voulu toucher à ce principe. Son article 5 en est au contraire la confirmation, puisqu'il permet au receveur, en refusant la déduction de toute dette dont il a jugé les justifications insuffisantes, d'exiger des déclarants le paiement de droits de mutation plus élevés que ceux-ci n'escomptaient, sauf à eux à se pourvoir ensuite en restitution.

Une seule restriction à ce large pouvoir résulte de l'article 5, 2°, en faveur des dettes constatées par acte authentique et non échues au jour de l'ouverture de la succession. Quand le receveur sera en présence d'une dette de cette nature, il devra en admettre la déduction sauf à en prouver la simulation dans un délai de cinq ans.

Mais si la dette résulte d'un acte non enregistré, le rôle du receveur devient plus délicat. Ce n'est en effet qu'au moment de la déclaration qu'il peut exiger la production du titre ou de la copie collationnée, ainsi que le dépôt de l'attestation du créancier. Il sera donc alors juge de l'admission des justifications proposées, et son rôle de juge s'exercera en quelque sorte en dernier ressort, puisque, à moins qu'il ne

s'agisse de dettes commerciales, l'administration ne pourra demander aucune nouvelle production, ni attestation.

Quoi qu'il en soit, malgré ce premier contrôle exercé au moment de l'admission de la déduction, l'administration reste libre d'exercer encore son contrôle. L'article 8 de la loi de 1901 dit en effet expressément : « L'exactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment. » Elle pourra donc établir les inexactitudes par tous les moyens que nous avons examinés dans notre première partie. Toutefois le recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation de dette étant, aux termes de l'article 10 de la loi du 25 février 1901, prescriptible par un délai de dix ans à dater du jour de la déclaration, l'administration ne pourra exercer son droit de contrôle relativement aux dettes que pendant ce délai.

Pénalités. — Une dette a été admise à bénéficier de la distraction, et l'administration a pu établir que la déduction ne devait pas être accordée, et que c'est à la suite d'une fausse déclaration soit des héritiers seuls, soit de ceux-ci et du créancier, que le receveur a été conduit à déduire la dette. Évidemment les droits non payés par suite de la déduction vont être réclamés par le receveur; mais en outre l'article 9 de la loi du 25 février 1901 édicte une sanction et contre l'héritier, et, s'il y a lieu, contre le créancier. Cet article est ainsi conçu :

Article 9 : « Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs, sans décimes.

« Le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers. »

Il y a ici une double responsabilité : responsabilité des héritiers, et responsabilité du créancier qui a remis l'attestation prévue par l'article 6.

Responsabilité des héritiers. — En sus du droit simple, les héritiers sont frappés d'une amende égale au triple du supplément de droits exigibles sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs. Remarquons d'abord que l'administration n'a pas à prouver que la dette faussement déduite n'existait pas à la charge du défunt au jour de l'ouverture de la succession ; elle doit seulement établir l'inexactitude du renseignement qui a déterminé la déduction de la dette.

La loi en outre ne demande pas pour l'exigibilité de l'amende qu'il y ait eu intention de fraude de la part des héritiers ; une simple erreur peut donc les rendre débiteurs de l'amende du triple. La question d'ailleurs ne pouvait se poser, car on eût été forcé d'investir le receveur du droit, incompatible avec ses fonctions, de trancher les questions si délicates de bonne ou mauvaise foi, et d'infliger des peines en conséquence.

Le receveur est un agent de recouvrement, auquel

on ne peut donner un pouvoir judiciaire. Il devra donc dans tous les cas, dès qu'il lui sera clairement démontré que la déduction a été déterminée par une fausse déclaration, réclamer aux héritiers, et le supplément de droit exigible, et une amende égale au triple de cette somme, avec minimum de 500 francs. Au reste la question a été nettement tranchée à la séance de la Chambre des députés du 16 novembre 1895 où M. Trouillot, rapporteur de la commission, combattit un amendement de M. Mougeot demandant que l'on tînt compte de la bonne foi ou de l'intention frauduleuse du contrevenant (1). Notons enfin que la pratique admet cependant un tempérament à cette amende du triple que son minimum de 500 francs rend souvent dix ou vingt fois plus forte que les droits simples dus en supplément, en permettant aux directeurs départementaux et au directeur général d'accorder des remises d'amendes; ces remises sont précédées d'un rapport du receveur, rapport dans lequel celui-ci doit toujours s'expliquer sur la bonne foi ou l'intention frauduleuse des parties.

Responsabilité du créancier. — Arrivons au créancier. Contre lui pas d'amende spéciale en cas de fausse attestation, mais seulement la solidarité avec le déclarant pour l'amende infligée à celui-ci. La loi n'ayant parlé que de l'amende, le créancier ne peut en aucun cas être tenu des droits simples pour lesquels il n'est pas solidaire avec lui.

Il faut en outre que le créancier ait délivré cette

(1) *Journ. Off.* du 17 nov. 1895, Doc. parl., Chambre, p. 2378.

attestation prévue par l'article 6 de la loi de 1901, attestation dans laquelle il déclare connaître les prescriptions de l'article 9 relatives aux peines en cas de fausse déclaration. On ne saurait donc le rendre solidaire du déclarant s'il avait seulement pris part à la fraude des héritiers, en leur communiquant un acte sans valeur (obligation remboursée, par exemple) resté entre ses mains.

Cette solidarité toutefois n'a pas l'effet d'un simple cautionnement qui ne laisse subsister aucune obligation pour la caution lorsque le débiteur principal a payé. Le créancier reste en effet personnellement tenu du tiers de l'amende (art. 9, 2° *in fine*), si bien que les contrevenants supporteront chacun lors du règlement de compte :

Les héritiers : le supplément de droit, plus une somme double, à titre d'amende;

Le créancier : une somme égale au supplément de droit, à titre d'amende.

S'il y avait eu plusieurs dettes déduites à tort, le créancier ne serait solidaire de l'héritier que pour celles que concerne son attestation.

Prescription. — Enfin, aux termes de l'article 10 : « L'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette se prescrit par cinq ans à partir de la déclaration de succession ». Ce délai est actuellement de dix ans (1).

---

(1) Délai porté à dix ans par le second alinéa de l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907. Cette augmentation a été considérée par l'exposé des

La prescription sera interrompue par une contrainte signifiée avec commandement de payer et enregistrée (1). Lorsque cette contrainte sera signifiée aux héritiers, elle sera également opposable au créancier qui leur est solidaire.

Réciproquement, les héritiers ont un délai de deux ans à dater de leur déclaration pour réclamer la restitution des droits par eux payés en trop, soit lorsque le receveur jugeant les justifications insuffisantes a refusé la déduction d'une dette, soit lorsqu'un nouvel élément de passif vient à être déterminé par une faillite ou par une liquidation judiciaire, soit enfin lorsqu'une dette certaine en son principe au jour du décès ne devient liquide que postérieurement à la déclaration de succession.

Ces divers cas dérivent, les deux premiers de l'article 5, le troisième de l'article 3, qui exige seulement que la dette soit certaine, mais non nécessairement liquide au jour du décès.

---

motifs de ladite loi (R. E. 4291, p. 317) comme corrélative de l'augmentation de délai de la prescription en matière d'omissions de biens, Instruction 3208, § 2.

(1) Cass., 20 mai 1873, S., 73, 1, 280.

CHAPITRE II

Le tarif progressif.

Nous venons d'examiner l'une des principales innovations introduites par la loi du 25 février 1901, dans le système des droits successoraux français. Une seconde réforme, non moins importante, a été l'avénement dans notre droit fiscal du tarif progressif. On voulait, en effet, compenser par une élévation de tarif les diminutions de perception qui allaient résulter de la déduction du passif successoral, et faire peser d'une façon aussi équitable que possible l'impôt sur les mutations par décès.

Succession et donation opèrent mutation de propriété. Aussi, était-il légitime que, comme les mutations entre vifs à titre onéreux, les mutations à titre gratuit, soit entre vifs, soit par décès, fussent assujetties à un droit fiscal. Ce droit, ou redevance, est aux yeux de plusieurs économistes, parmi lesquels M. Paul Leroy-Beaulieu, le prix d'un service rendu par l'État qui, au moyen de l'Enregistrement, garantit les transactions sociales. Grâce à lui, en effet, on fait passer les propriétés avec sécurité de père à fils, de *de cujus* à héritier, de donateur à donataire, ou encore de vendeur à acquéreur. L'Enregistrement

rend service à la société par la conservation des actes (1).

C'est ce qu'expriment MM. Championnière et Rigaud dans leur *Traité des droits d'Enregistrement* (2) : « Les mutations sont un juste sujet d'impôt. L'acquéreur, pour devenir propriétaire, a besoin de toute la protection de la loi civile; il semble, en effet, que la translation de la propriété soit plus exorbitante du droit naturel que sa conservation. La civilisation, après avoir sanctionné le droit de jouir, a dû faire un effort de plus pour constituer celui de disposer. » Nous voyons que l'État, protégeant les mutations de propriété, intervient à titre de consécrateur du droit préexistant de propriété individuelle.

Avant la loi du 25 février 1901, les mutations par décès donnaient lieu, comme nous l'avons vu, à la perception d'un impôt calculé proportionnellement aux biens et valeurs transmis. Désormais, cet impôt est calculé d'après un tarif progressif. Qu'est-ce donc que la progression ?

La proportionnalité maintient un tarif unique sur le montant des valeurs imposables; la progression, au contraire, fait croître le taux des tarifs avec le montant des valeurs auxquelles ces tarifs s'appliquent.

Condorcet, en 1793, l'avait déjà défini : « L'impôt progressif est celui qui augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée (3). »

Citons encore les définitions de M. Levasseur, dans

---

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la sc. des finances*, vol. I, p. 607.
(2) Championnière et Rigaud, *Dr. d'enreg.*, vol. II, p. 565.
(3) Définitions citées par M. Stourm, *Syst. généraux d'impôts*, ch. xix, § 1.

son *Cours d'économie politique* : « L'impôt progressif est celui qui est prélevé d'après un tarif d'autant plus élevé que les facultés des contribuables sont plus grandes » ;

Celle de M. Paul Leroy-Beaulieu, dans son *Traité de la science des finances* (1) : L'impôt progressif est « celui qui prélève une quote-part d'autant plus grande du revenu de chaque citoyen que ce revenu est plus considérable » ;

Celle enfin de M. Stourm, dans *Systèmes généraux d'impôts*, chap. XIX, § 1 : « L'impôt progressif est celui dont le tarif s'élève au fur et à mesure que croissent les valeurs auxquelles il s'applique (2). »

En matière successorale, nous pouvons dire que le tarif progressif suit un taux qui augmente avec l'importance du montant de l'enrichissement de l'héritier ou du légataire. Donnons comme simple exemple le tarif actuel des mutations en ligne directe qui, étant de 1 % au-dessous de 2.000 fr., est déjà de 2 % entre 100.001 fr. et 250.000 fr., pour s'élever à 5 % au delà de 50 millions ; les droits sont donc quintuplés !

On conçoit qu'avec un tel accroissement, le tarif tende à devenir une véritable confiscation, et M. Leroy-Beaulieu, qui déjà dans l'impôt des mutations voyait « un champ illimité où l'avidité fiscale s'est donnée libre cours », qualifie la progression de « bilboquet, de joujou démocratique » (3).

La pratique toutefois n'a pas osé pousser jusqu'au

---

(1) P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la sc. des finances*, t. I, p. 177.

(2) Définitions citées par M. STOURM, *Syst. généraux d'impôts*, ch. XIX, § 1.

(3) P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la sc. des finances*, t. I, p. 190.

bout les conséquences de la progression, et atteindre, comme elle l'eût fait normalement avec les grosses sommes, des droits de 60, 80 et même 100 %. La gradation, généralement tempérée par un maximum, arrête ses effets à un point déterminé (50 millions dans notre exemple). En outre, les différents intervalles de la progression sont fixés irrégulièrement dans l'intérêt des contribuables. A une progression mathématique se substitue donc un tarif arbitraire.

Après avoir étudié les tarifs successoraux des lois du 25 février 1901 et du 30 mars 1902, nous reviendrons sur la progression pour l'examiner rapidement en tant qu'impôt général proposé sur le revenu, et en tant qu'impôt existant en France (tarifs successoraux, impôt de capital). Nous examinerons dans les deux cas ce qu'en ont fait les pays étrangers. Nous verrons alors si divers éléments de notre étude, l'application qu'en ont faite plusieurs pays étrangers, et l'approbation que lui ont accordée certaines autorités en économie politique, ne peuvent pas être invoqués à titre d'arguments à son avantage.

Avant la loi de 1901, la France ne possédait guère de tarifs progressifs. On n'en pouvait découvrir la trace que dans certains cas exceptionnels (impôt des patentes appliqué aux grands magasins, droits sur les cercles, etc.) et également dans les *droits gradués* d'enregistrement, droits fixes qui croissaient avec les sommes énoncées dans les actes, droits que la loi du 28 avril 1893 a rendus proportionnels (1). A Paris,

(1) Sans vouloir faire une étude approfondie des *droits gradués*, indiquons seulement que la loi du 28 février 1872 avait édicté un

enfin, la contribution mobilière était dotée d'un tarif dégressif, d'après lequel le taux normal était réduit pour les petits loyers; certaines villes jouissent également d'un tarif semblable, où la progression résulte de la déduction constante d'un minimum non imposable.

Il fallait arriver à la loi de 1901 pour que la progressivité prît officiellement place dans le système fiscal français. Voyons les diverses propositions faites précédemment en ce sens et les nombreux projets qui furent présentés aux Chambres.

Ce n'est qu'avec le projet de M. Crémieux, déposé le 15 novembre 1849 sur le bureau de l'Assemblée nationale, qu'apparaît, dans les tarifs successoraux, la première proposition de progressivité. Déjà, le principe même de l'impôt progressif avait été présenté en 1848 devant cette assemblée, mais n'avait groupé autour de lui que 87 voix contre près de cinq cents (1). Aussi était-il naturel que, peu sou-

---

tarif spécial pour divers actes (formation et prorogation de société, actes translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens sis à l'étranger ou dans les colonies françaises, contrats de mariage, partages, délivrances de legs, mainlevées, prorogations de délai, etc.).

Ce tarif, *gradué* selon les sommes ou valeurs indiquées auxdits actes, était de (art. 2) :

5 francs pour 5.000 francs et au-dessous;
10 francs de 5.001 à 10.000 francs;
20 francs de 10.001 à 20.000 francs;
et ensuite de 20 fr. par somme ou fraction de 20.000 francs.

Remarquons, naturellement, le défaut que nous aurons à reprocher aux droits progressifs, l'arbitraire qui préside à la fixation des diverses tranches.

La loi du 28 avril 1893, article 19, a rendu ces droits proportionnels et en a fixé le taux à 0,15 °/₀ pour les partages et 0,20 °/₀ pour les autres actes.

(1) Séance du 31 octobre 1848, *Moniteur*, 1848, p. 3041.

cieuse d'inscrire dans nos lois une application de cette progressivité qu'elle venait de repousser, l'assemblée fit échouer le projet de M. Crémieux.

Écartée des projets qui suivirent, évitée avec soin par la commission extraparlementaire que présida Léon Say en 1876, la progressivité ne reparut qu'avec la commission chargée d'examiner le projet déposé par M. Burdeau le 8 février 1894, et les propositions de loi de MM. Dupuy-Dutemps et Merlou (déposée le 25 novembre 1893) et de M. Boudenoot (déposée le 30 du même mois); aux termes de l'article 9 du nouveau projet de M. Dupuy-Dutemps, rapporteur de cette commission, les droits proportionnels, établis par la législation antérieure, faisaient place à un tarif gradué, et d'après le degré de parenté, et d'après l'importance de la part recueillie par l'héritier ou le légataire. Dans chaque ligne, la valeur héréditaire se divisait en 17 tranches; la plus faible, comprise entre 1 fr. et 2000 francs; la plus forte au delà de 20 millions. Les taxes progressives commençaient à 1 fr. 25 % pour la plus faible tranche en ligne directe, pour s'élever à 24 fr. 50 % entre étrangers pour la plus forte. Ce projet, en outre, étendait la progressivité aux donations entre vifs en ligne collatérale, entre époux, et personnes non parentes.

Ni M. Burdeau, ni la commission n'ayant réussi à fixer définitivement la formule de la réforme, celle-ci fut reprise, en juillet 1894, par M. Poincaré, alors ministre des finances. S'appropriant, tout en le restreignant, le principe de la progressivité, il établissait une taxe graduée en raison de l'importance des parts héréditaires. Il démontrait, s'appuyant sur les témoi-

gnages de Stuart-Mill, Armand Carrel et Joseph Garnier, que la progression n'est plus dangereuse, alors que, au lieu de s'appliquer aux facultés normales et permanentes d'un contribuable, elle ne frappera que l'accroissement de richesse accidentel, résultant pour lui de l'ouverture d'une succession. Il prétendait donc que, limitée aux droits de mutation par décès, la progressivité donnerait une légitime satisfaction à tous ceux qui demandent de soulager les déshérités de la fortune, et de reporter, le plus possible, le poids de l'impôt sur la richesse acquise; permettant de corriger l'improportionnalité qui résulte de la superposition des droits de timbre aux droits d'enregistrement, et permettant, surtout, de réaliser la double réforme du passif et de l'usufruit, sans surcharger les héritages de faible importance.

Cette réforme, dont la Chambre, sur le rapport de M. Doumer, acceptait les grandes lignes, ayant dû son échec à la démission du cabinet (27 janvier 1895), de nouveaux projets furent repris par M. Ribot, puis M. Doumer. Ce dernier, étant devenu ministre des finances, soutint, en cette qualité, la discussion de la réforme dont M. Trouillot présenta les conclusions du rapport. La discussion commença le 14 novembre 1895. La Chambre, unanime sur la question du passif, se montra hésitante sur la progressivité. L'intervention de MM. Doumer et Paul Deschanel détermina alors la majorité en faveur de la réforme. « On nous dit : vous allez ouvrir la porte au socialisme, déclare M. Deschanel. — Je ne pense pas que MM. Poincaré, Dupuy et Ribot, qui ont introduit la réforme devant la Chambre, soient hommes à ouvrir

la porte au collectivisme..... — On nous dit encore : une fois le principe admis, vous serez entraînés, vous ne pourrez plus vous arrêter. — On pourrait dire la même chose en matière de douanes, et, quand nous mettons tel ou tel droit, plus ou moins élevé, plus ou moins modéré, sur telle ou telle matière, soutenir que nous devons aller nécessairement jusqu'à la prohibition... Je pense, avec Stuart-Mill, que les objections décisives qui sont dirigées contre l'impôt progressif sur le revenu sont loin d'avoir la même force lorsqu'il s'agit de l'impôt sur les successions... » (1).

Voté par la Chambre, le 22 novembre 1895, le projet fut déposé le 25, par M. Doumer, sur le bureau du Sénat. La commission, à laquelle cette assemblée renvoya l'examen du projet, après avoir adopté les autres dispositions sanctionnées par la Chambre, se montra nettement hostile au système de la progressivité du tarif. M. Cordelet, rapporteur, exposa, le 9 juillet 1896, les raisons de cette résistance : « C'est entre deux systèmes opposés en matière d'impôt, déclare-t-il, qu'il s'agit de choisir, et la question a une portée générale qu'on ne saurait ni méconnaître, ni éluder... Gambetta, dans un rapport fameux sur la réforme de l'impôt, résumant sur ce point les constitutions de la France, proclamait que le principe de la proportionnalité de l'impôt à la fortune et aux facultés de chaque contribuable est un des fondements sur lesquels repose la société fran-

(1) Séance du 22 novembre 1895, *Journ. Off.* du 23, Débats parl., Chambre, p. 2469.

çaise (1). » Il opposait aussi à la thèse de Stuart-Mill, sur laquelle s'appuyait M. Poincaré, les doctrines d'Adam Smith et les principes déposés par la Constituante dans les lois organiques de notre système fiscal.

Il ne voulait pas, enfin, voir introduire, dans notre pays de suffrage universel, un principe qui permettrait à la masse des contribuables de rejeter sur quelques-uns la charge de l'impôt. Aussi, la commission, s'associant aux scrupules de son rapporteur, se rallia-t-elle nettement au principe de la proportionnalité, et inscrivit, dans son projet, cette déclaration de principe : « Les droits de mutation par décès seront déterminés proportionnellement sur la valeur des biens, meubles et immeubles... »

Pour compenser la diminution des droits, résultant de la déduction du passif, la commission majorait les tarifs maintenus proportionnels, obligeait les dépositaires ou détenteurs de titres ou valeurs dépendant d'une succession à en donner avis, et, enfin, transformait en une taxe annuelle le droit de mutation par décès pour les titres au porteur.

Malgré ce rapport, la discussion, ouverte le 3 février 1898, montra, dès le début, la préférence du Sénat pour la progressivité. Dès l'article 1er se rencontrèrent les partisans des deux thèses en présence, et M. Georges Cochery, ministre des finances, avec MM. Peytral et Strauss, reprenant le tarif du projet de M. Poincaré, fit voter, à la séance du 7 février

---

(1) Rapp. de M. Cordelet, p. 89.

1898 (1), par voie d'amendement, le principe de progressivité exclu par la commission.

M. Cordelet, et plusieurs de ses collègues, ayant alors démissionné, une nouvelle commission, dont M. Dauphin, déposa le rapport le 12 juillet 1898, reproduisit le tarif gradué proposé par M. Poincaré; mais, par suite de la mort de M. Dauphin, et de nomination au ministère de la justice de M. Monis qui l'avait remplacé comme rapporteur, ce ne fut que le 2 mars 1900 que le projet fut voté par le Sénat.

Incorporé enfin au budget de 1901, le projet fut présenté devant la Chambre par M. Mesureur, rapporteur, à la séance du 15 novembre 1900 (2). Il comprenait un tarif gradué selon le degré de parenté des héritiers avec le *de cujus*, et selon la part nette recueillie par chacun d'eux. Huit tranches comprenant, la première les sommes entre 1 franc et 2.000 francs, la dernière celles au-dessus de un million, déterminaient les tarifs à appliquer pour les parts héréditaires.

Plusieurs amendements furent développés au cours de ce débat. Citons : les propositions de M. Borie et de M. Piou, tendant à exonérer de l'impôt les parts héréditaires inférieures à 2.000 francs recueillies dans les successions en ligne directe, entre époux, ou entre frères et sœurs; — l'amendement de M. Klotz en vue de doubler le tarif des droits en ligne directe lorsque

---

(1) Séance du 7 février 1898, *Journ. Off.* du 8, Débats, p. 113.

(2) Séance de la Chambre du 15 novembre 1900, *Journ. Off.* du 16, p. 2065.

le petit-fils hérite directement de son grand-père, de le tripler lorsque l'arrière-petit-fils recueille la succession de son trisaïeul; — l'amendement de M. Anthime Ménard qui augmentait la progression en créant un tarif majoré pour les parts de trois, dix et vingt millions.

La Chambre, repoussant ces amendements qui risquaient de faire échouer encore la réforme tant réclamée, vota enfin le projet, le 19 novembre 1900, et la commission des finances du Sénat adhéra au texte adopté par la Chambre.

La discussion devant le Sénat fut laborieuse, et M. Monestier, rapporteur de la Commission, vit présenter de nombreux amendements : M. Labiche et M. Pichon demandaient encore le maintien des droits proportionnels; M. Piot, sénateur de la Côte-d'Or et apôtre de la repopulation, concluait à l'adoption d'une taxe décroissante en raison du nombre des enfants du défunt; M. Vaddigton diminuait la valeur imposable d'une somme de 1.000 francs pour toute succession inférieure à 5.000 francs. Par contre MM. Riou, Rambaud et Savary demandaient une progression plus étendue ou plus accentuée. Ces divers amendements, qui compromettaient le succès du projet déjà adopté par la Chambre des députés et par la commission du Sénat, furent rejetés. Toutefois le Sénat ayant admis diverses dispositions dues à l'initiative de M. Cordelet (1), ainsi qu'un amendement de M. Strauss appliquant un tarif proportionnel de 9 % sans décimes aux libéralités concernant les

(1) Séances des 22 et 24 janvier 1901, *Journ. Off.*, p. 75 et 85.

sociétés d'éducation et d'instruction populaires gratuites (séance du 24 janvier), le projet voté le 29 janvier 1901 revint devant la Chambre à la séance du 22 février. Alors furent présentées deux motions, l'une de M. Anthime Ménard, l'autre de M. Klotz, tendant à accentuer l'action de la progression à l'égard des parts successorales les plus importantes. Le première réclamait pour les parts comprises entre 3 et 20 millions une majoration de tarif allant du dixième au double; la seconde continuait la progressivité jusqu'à cent millions par surtaxe graduée de 1/12 au triple (1).

Nous avons vu que la disjonction prononcée pour l'amendement de M. Anthime Ménard ne put s'appliquer à celui de M. Klotz qui lui avait donné la forme d'une proposition de loi, et que, cette motion ayant été adoptée par la Chambre, le projet revint encore devant le Sénat à la séance du 23 février, puis devant la Chambre à celle du 25. La loi fut enfin promulguée au *Journal Officiel* du 26 février.

Nous venons d'examiner en résumé l'historique de la progression en France avant la loi de 1901. La loi de finances du 30 mars 1902 étendit encore le champ d'application de la progressivité en remplaçant la 8e tranche comprenant les fractions de parts supérieures à un million par cinq autres tranches dont la dernière s'applique aux fractions de parts supérieures à cinquante millions.

---

(1) Séance du 22 février 1901, *Journ. Off.*, p. 490 et suiv.

SECTION I

Des diverses quotités de droits.

Comme nous venons de le voir, les tarifs applicables aux mutations par décès furent fixés par les lois des 25 février 1901, article 2 et 30 mars 1902, article 10. Ces tarifs sont de deux sortes :

L'un, tarif général, est progressif et s'applique à la plupart des successions; ses droits sont gradués et d'après le degré de parenté entre les successibles et le *de cujus*, et d'après l'importance de la part nette recueillie par chaque ayant droit;

L'autre, tarif d'exception, est proportionnel et s'applique aux dons et legs faits au profit des départements, des communes, et des établissements publics ou d'utilité publique, lorsque ces legs présentent un caractère de bienfaisance ou d'assistance et qu'il en a été statué ainsi par l'autorité administrative compétente autorisant l'acceptation du legs; il s'applique également à certaines sociétés d'instruction et d'éducation; son taux est de 9 %.

Étudions successivement ces deux tarifs.

§ 1. — *Tarif progressif.*

Les tarifs progressifs font l'objet des articles 2 de la loi du 25 février 1901 et 10 de la loi du 30 mars 1902.

Suivant chaque degré de parenté, le taux de ces tarifs augmente selon l'importance de la part nette recueillie. Le tableau ci-après contient l'ensemble des tarifs édictés par ces deux lois.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	LOI DU 25 FÉVRIER 1901, ART. 2 — TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE							LOI DU 31 MARS 1902, ART. 10 — TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE						
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 fr. et 10.000 fr.	10.001 fr. et 50.000 fr.	50.001 fr. et 100.000 fr.	100.001 fr. et 250.000 fr.	250.001 fr. et 500.000 fr.	500.001 fr. et 1 million	1.000.001 fr. et 2 millions	2.000.001 fr. et 5 millions	5.000.001 fr. et 10 millions	10.000.001 fr. et 50 millions	au delà de 50 millions
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
I. Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50 (1)		3 »	3 50	4 »	4 50	5 »
II. Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »	7 50	8 »	8 50	9 »
III. Entre frères et sœurs.	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »
IV. Entre oncles et tantes et neveux ou nièces.....	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50
V. Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins-germains	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50
VI. Entre parents aux 5e et 6e degrés	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50	19 »	19 50
VII. Entre parents au delà du 6e degré et entre personnes non parentes....	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50	19 »	19 50	20 »	20 50

(1) En ligne directe, bien qu'il y eût plusieurs tranches au delà de 250.000 francs, la loi du 25 février 1901 avait fixé un tarif maximum de 2,50 °/₀ qui était répété dans les trois dernières colonnes du tableau édicté par cette loi. La loi du 30 mars 1902, reprenant la dernière

Ces nouveaux tarifs sont affranchis de décimes. C'est là une simplification pour la comptabilité des receveurs, une diminution de chances d'erreur, et, comme généralement le principal des droits est seul indiqué dans la loi, un avantage pour les contribuables qui pourront prévoir plus facilement le montant de la somme qu'ils auront à verser. Si du reste les décimes ont leur raison d'être pour majorer une taxe inscrite dans une loi modifiée, leur maintien ne s'expliquerait plus au lendemain d'une réforme.

Signalons encore un avantage pratique pour les agents du fisc : les remises des receveurs étant calculées suivant un taux dégressif d'après les recettes du bureau pendant l'année, déduction faite des remboursements, de certaines recettes notamment pour opérations de trésorerie, *et des décimes*, se voient en quelque sorte augmentées par suite de la suppression de ces décimes dans les droits de mutation (entre vifs et par décès); en matière de mutations par décès, cette augmentation des remises des receveurs est pour eux la contre-partie de la déduction du passif qui, leur donnant travail et responsabilité, ne saurait être pour eux cause d'une rémunération personnelle.

L'article 2 de la loi du 25 février 1901 est formel en ce sens : «... Ils (les droits) seront perçus sans addition d'aucun décime... » Les décimes sont une surtaxe de un dixième du droit principal, surtaxe qui fut

---

colonne de ce tableau pour continuer la progression, l'a remplacée par quatre nouvelles tranches et porté le tarif maximum en ligne directe à 5 °/₀.

instituée à titre provisoire en général lors des crises difficiles pour les finances françaises. Les droits d'enregistrement sont surtaxés de deux décimes et demi (Lois des 6 prairial an VII, art. 1 ; — 23 août 1871, art. 1 et 30 décembre 1873, art. 2) et certains droits de timbre (dimension, affiches, passeports, permis de chasse, actions et obligations) de deux décimes (Loi du 23 août 1871, art. 2).

Ces surtaxes ne furent d'abord établies qu'à titre provisoire, mais comme rien n'est plus durable en France que le provisoire, leur suppression ne fut jamais proposée. Une tendance fiscale actuelle les rend définitifs : elle supprime les décimes, mais en augmentant le droit principal d'une portion égale et souvent supérieure au quart de ce droit (deux décimes et demi). Ainsi a fait la loi du 25 février 1901 pour les successions (art. 2) et les donations (art. 18), ainsi celle du 30 mars 1902 complétant les tarifs successoraux, ainsi encore celle du 22 avril 1905, articles 2 et 3, pour les échanges et vente d'immeubles.

Il est, du reste, facile de s'en rendre compte en comparant les anciens tarifs de la plupart des mutations de propriété et les nouveaux tarifs des lois de 1901 et 1902 et de la loi de 1905 précitée. Nous verrons que, dans la majorité des cas, les nouveaux droits sont supérieurs aux anciens, principal et décimes compris, et que, en cas de tarif progressif, les droits afférents à la tranche la plus faible réalisent déjà généralement une augmentation sur les anciens tarifs (1).

---

(1) Voir le tableau de comparaison à la fin de l'ouvrage, annexe n° 1.

Une remarque nous reste à faire concernant l'époux survivant. L'article 2, dernier alinéa, de la loi du 25 février 1901, abroge expressément l'avant-dernier alinéa de l'article 53 de la loi du 28 avril 1816, disposition abrogée déjà en ce qui concerne les enfants naturels par la loi du 25 mars 1896. En conséquence, l'époux appelé à la succession de son conjoint à défaut de parents au degré successible, ne sera plus, dès lors, assimilé au point de vue fiscal à un étranger, et paiera les droits de mutation selon le taux fixé pour les mutations entre époux. Toutefois, il a été admis que, lorsqu'une libéralité a été faite par un époux à l'autre, autrement que par contrat de mariage, et que le divorce a été prononcé au profit de l'époux légataire, la mutation qui s'opère n'est plus soumise au tarif des successions entre époux, puisque le mariage est rompu. L'ex-conjoint bénéficiaire devra donc acquitter les droits selon son degré de parenté avec le testateur, et à défaut selon le taux fixé pour les mutations entre étrangers (1).

Enfin, nous constatons une différence entre le droit civil qui étend le droit de succéder jusqu'au 12e degré (art. 755 du Code civil) et notre loi fiscale qui assimile pour la perception des droits les parents au delà du 6e degré aux personnes non parentes. Cette distinction n'existait pas avec les tarifs antérieurs à 1901.

---

(1) Cass., Ch. civ., 4 août 1902, S., 03, 1, 53, D., 02, 1, 505, Instruction 3099, § 5. Voir également 1re partie, dernière section.

§ 2. — *Tarif proportionnel. — Legs de bienfaisance.*

La loi du 25 février 1901 a édicté elle-même une exception au principe de la progressivité qu'elle instituait, exception en faveur des dons et legs faits au profit des départements, des communes, et des établissements publics ou d'utilité publique, lorsque ces legs présentent un caractère de bienfaisance ou d'assistance. L'article 19 de notre loi les soustrait, en effet, aux tarifs progressifs pour les soumettre à un droit proportionnel de 9 %.

Il est ainsi conçu : Article 19 : « Sont soumis à un droit de neuf francs pour cent francs (9 %) sans addition de décimes, les dons et legs faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés par la volonté expresse du donateur à des œuvres d'assistance, ainsi que les dons et legs faits aux établissements publics, charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels, et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

« Il sera statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'État, ou l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acceptation... »

Les termes employés par le législateur étant précis, et les cas où les dons et legs bénéficient du tarif de 9 % étant nettement déterminés, il en résulte que ces dispositions sont limitatives et ne sauraient être étendues par assimilation à des cas que le législateur n'a pas expressément prévus. En outre, les diverses

conditions indiquées sont de rigueur, et l'on ne pourrait accorder le tarif de faveur, lorsqu'une seule des conditions exigées ferait défaut.

Rappelons cependant que les établissements considérés comme organes de l'État, tels que les Facultés et Universités, n'ont aucun droit de mutation à payer pour les dons et legs faits en leur faveur. On ne saurait concevoir en effet, et ce serait alors le cas, que l'État se paie des impôts à lui-même. Au reste, l'article 70, 2°, 1° de la loi du 22 frimaire an VII prescrivant d'enregistrer gratis « les acquisitions et échanges faits par la République... », indique bien que l'État n'est passible d'aucun droit envers lui-même, lorsqu'il bénéficie d'un enrichissement. Dans le même sens, l'avis du Conseil d'État du 12 février 1811, approuvé le 27, refusant ce bénéfice aux acquisitions par les départements et communes, contient ce considérant : « Que la disposition de l'article 70 précité est exclusivement relative aux actes qui intéressent directement le gouvernement et aux acquisitions faites en son nom... »

Une première condition qui se dégage de notre article 19 est le caractère d'assistance ou de bienfaisance. Il est difficile, impossible même, l'esprit de charité pouvant se manifester sous tant de formes différentes, de donner une énumération complète des établissements (hôpitaux, bureaux de bienfaisance, orphelinats, asiles, crèches, etc.) appelés à bénéficier du tarif de 9 %. Mais il faut qu'à côté de leur caractère de bienfaisance, ces établissements soient personnes morales énumérées à l'article 19. Ce sont : les départements et communes, les établissements

publics, charitables et hospitaliers, les sociétés de secours mutuels, et les sociétés reconnues d'utilité publique.

Entre ces divers bénéficiaires, la loi établit une distinction : Pour les dons et legs faits aux départements et communes, la loi soumet l'application du tarif de 9 % à deux conditions : ils doivent être destinés à des œuvres d'assistance; le gratifiant doit avoir lui-même donné à son legs cette affectation.

Si, au contraire, les dons et legs sont faits au profit d'un établissement public charitable et hospitalier, l'intention de bienfaisance du donateur est alors évidente, et l'on ne saurait exiger qu'elle fût inscrite dans le testament ou la donation. En s'attachant, du reste, aux termes du texte, on voit que ces mots : « volonté expresse du donateur » ne s'appliquent qu'aux départements et communes, et non aux établissements cités ensuite.

Quoi qu'il en soit, le décret ou l'arrêté autorisant l'acceptation de la libéralité devra, dans tous les cas, et ce aux termes du second alinéa de l'article 19, s'exprimer sur le caractère de bienfaisance de la disposition.

Si nous nous reportons aux travaux préparatoires, nous voyons, dans le rapport de M. Mesureur (1), que ce tarif proportionnel a été proposé, non par les projets soumis au Parlement et déposés sur les bureaux, soit de la Chambre, soit du Sénat, mais par les commissions chargées d'examiner ces projets.

---

(1) Rapp. de M. Mesureur, *Journ. Off.*, Doc. parl., Chambre, p. 1737 et suiv.

Antérieurement à 1901 les sociétés de bienfaisance étaient assimilées aux étrangers pour les dons et legs faits en leur faveur, et soumises, par suite, au droit proportionnel de 11 fr. 25 % décimes compris. La commission de la Chambre proposait de maintenir, pour ces dons et legs, le tarif proportionnel de 11 fr. 25 % décimes compris (1); mais la Chambre décida de leur appliquer, par faveur, les tarifs qu'elle venait d'édicter pour la ligne directe. Ainsi les donations auraient supporté un droit proportionnel de 3 fr. 50 %, et les legs un tarif gradué commençant à 1 %, au lieu d'être, par assimilation aux étrangers, soumis : les donations au tarif proportionnel de 13 fr. 50 %, et les legs au tarif progressif commençant à 15 %.

Le Sénat, d'accord avec sa commission (2), estimant qu'en cette matière il n'y avait pas à prendre en considération l'importance de la part successorale, et à frapper d'autant plus les sociétés de bienfaisance que leur enrichissement serait plus grand, le Sénat, disons-nous, jugea bon d'adopter une mesure intermédiaire en soumettant ces dons et legs à un tarif de 9 % sans décimes. Ce tarif proportionnel ne paraît pas incompatible avec le tarif progressif des mutations par décès. Il s'agit, en effet, d'une catégorie toute spéciale de donataires ou légataires, qui, par suite des charges charitables leur incombant, ne sauraient être atteints par des droits de mutation rigoureux.

---

(1) Rapport supplém. de M. Doumer précité.
(2) Rapp. de M. Cordelet du 9 juillet 1896 précité.

D'un autre côté, il n'est pas nécessaire que ces droits soient trop réduits; M. Mesureur, en effet, dans son rapport précité, nous expose que « l'on a considéré que l'impôt prélevé sur les dons et legs, qui s'adressent souvent à des établissements de bienfaisance déjà pourvus de ressources supérieures à leurs besoins, permet à l'État de subventionner plus largement d'autres établissements tout aussi dignes d'intérêt par le but charitable qu'ils poursuivent, mais incapables de se suffire à eux-mêmes ».

Telles sont les raisons qui avaient amené le Sénat à soumettre à un tarif intermédiaire les dons et legs de bienfaisance. Ce tarif spécial et proportionnel ne nous semble pas incompatible avec le tarif progressif à côté duquel il est édicté. Le tarif progressif a pour but de frapper plus lourdement les grosses fortunes, et de peser sur elles en raison directe de l'importance de la part successorale revenant à l'héritier, tandis que le tarif proportionnel s'adresse à des personnes morales, chargées de distribuer ou utiliser les legs à elles faits dans un but de bienfaisance; on ne saurait donc, dans ce cas, prendre en considération l'importance du legs pour fixer le tarif à appliquer dans la perception du droit de mutation.

Le second alinéa de notre article 19 nous indique que le décret du conseil d'État ou l'arrêté préfectoral autorisant l'acceptation de la donation ou du legs devront statuer sur le caractère de bienfaisance de la disposition; et il ressort de la précision même des termes employés que, même lorsque l'intention de bienfaisance du donateur est manifeste, à ce point qu'on ne pourrait raisonnablement exiger qu'elle fût

mentionnée dans l'acte ou le testament, le Conseil d'État ou le Préfet ne peuvent se dispenser de statuer. L'autorité administrative statue en outre en dernier ressort, et avant toute perception.

Cette prescription a eu évidemment pour but de prévenir les difficultés qui auraient pu se produire au sujet du véritable caractère des dons et legs. Par suite, le receveur devra percevoir le droit proportionnel de 9 % lorsque l'autorité administrative aura décidé, dans un décret ou arrêté d'acceptation, que la libéralité visée possède le caractère de bienfaisance exigé par l'article 19 (Instruction 3058). L'autorité administrative est seule compétente à ce point de vue, et, ni la régie, ni l'autorité judiciaire ne pourraient se prononcer sur ce point.

Mais l'autorité administrative n'est seule compétente que lorsque l'acceptation est soumise à son autorisation. Cette autorisation n'est pas toujours exigée, et la loi du 4 février 1901 sur la tutelle administrative, en matière de dons et legs, a encore augmenté les divers cas prévus par les lois antérieures où l'acceptation est dispensée d'autorisation préalable. Ce sera, dans ces divers cas, à la Régie, sous le contrôle de l'autorité judiciaire, a apprécier si la libéralité a ou non le caractère de bienfaisance (1).

Quoi qu'il en soit, que l'acceptation soit soumise ou non à autorisation, c'est au bénéficiaire du don ou du legs à demander l'application du tarif réduit, et à justifier de ce que la libéralité faite en sa faveur satis-

(1) D. M. F., 5 juin 1901.

fait aux conditions nécessaires pour en bénéficier. Il devra donc produire, soit le décret ou arrêté d'autorisation, constatant le caractère de bienfaisance de la disposition, soit des documents établissant que l'autorisation n'est pas exigée, et que la libéralité satisfait au caractère d'assistance requis par l'article 19. Faute par lui de fournir ces justifications, les droits de mutation seraient perçus conformément aux tarifs entre étrangers.

Le troisième paragraphe de notre article 19 a assimilé aux sociétés de bienfaisance certaines sociétés d'instruction et d'éducation. Il est ainsi conçu : « Sont également soumis à un droit de neuf francs pour cent francs (9 p. 100), sans additions de décimes, les dons et legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaires gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État ». L'application du tarif de 9 % est donc soumise ici à deux conditions : il faut que ces sociétés soient non seulement reconnues d'utilité publique, mais, qu'en outre, elles soient populaires et gratuites et subventionnées par l'État. Il appartiendra, dès lors, aux agents de l'administration de s'assurer que ces diverses prescriptions sont remplies (Inst^{n} 3058).

Le quatrième paragraphe de l'article 19 ne fait courir le délai, pour le paiement des droits « contre les héritiers et légataires saisis de la succession, qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé au delà de deux années à compter du jour du décès ». Examinons cette question.

Antérieurement à la loi du 25 février 1901, les libéralités, dites de bienfaisance, étant soumises à la condition suspensive de l'autorisation, le droit de propriété de l'établissement public légataire, et, avec lui, le paiement des droits de mutation afférents à la chose léguée, ne s'ouvraient qu'à partir du jour de cette autorisation. Jusqu'à ce moment, les biens légués restant dans le patrimoine de l'héritier ou du légataire universel saisis de la succession, ceux-ci, qui en avaient la propriété sous condition résolutoire, restaient tenus en droit strict du paiement des droits, dans les six mois du décès, selon leur degré de parenté avec le défunt, et des biens leur revenant, et des valeurs léguées à un établissement public et pour lesquels aucune autorisation d'acceptation n'était encore intervenue.

Cette solution, juridiquement irréprochable, bien que peu conforme à l'équité, conduisait, lorsque le légataire universel ou l'héritier était décédé lui-même avant l'intervention de l'autorisation, à faire comprendre la chose léguée dans sa déclaration de sucession (1).

L'administration, pour atténuer l'injustice de cette règle, accordait des prorogations de délai (Instruc-

(1) Cass., 28 novembre 1893, D., 94, 1, 217.

L'art. 7 de la loi de budget du 19 avril 1906 est venu corriger cette iniquité. Il décide, en effet, que, dans le cas où des biens ont été légués à un établissement public, si l'héritier du testateur, dans l'hérédité duquel le refus d'acceptation ou d'autorisation ferait rentrer ces biens, décide lui-même, avant l'intervention de cette autorisation, d'accepter, ses propres héritiers ont un délai de deux ans à compter de son décès pour acquitter les droits de mutation afférents aux biens légués si, à l'expiration de ce délai, aucune décision n'est encore intervenue.

tion 2755, 1°); mais le droit laissé ainsi en suspens, restant toujours soumis à la prescription biennale, ces prorogations de délai ne pouvaient être que fort réduites. Aussi, pour empêcher que l'héritier ne soit obligé de payer des droits pour des biens dont le testateur l'a dépossédé, il fallait un texte de loi que nous donne la loi de 1901 par l'article 19, 4°.

Ce texte a une portée générale. Bien que, dans les premiers mots : « à l'égard de tous les biens légués aux départements et à tous autres établissements publics et d'utilité publique... », il ait omis de mentionner les communes, il s'applique, sans aucun doute, à tous les établissements pour lesquels vient d'être créé le droit de 9 °/₀. Au reste, les mots : « et à tous autres établissements... », pourraient comprendre les communes. La loi semble n'avoir cité les départements qu'à titre d'exemple.

Ce texte ne change en rien la situation des établissements bénéficiaires vis-à-vis du Trésor, puisque ces établissements ne sont tenus que par suite de leur acceptation, fait qui ne pouvait se produire qu'après l'autorisation requise. Il ne profite donc qu'aux « héritiers et légataires saisis de la succession » et qui, par suite, étaient saisis sous condition résolutoire de la propriété de la chose léguée. Cette prorogation légale ne s'applique qu'à la fraction de droits dont ils seraient tenus par suite des valeurs léguées à l'établissement public, et, si l'autorisation d'acceptation du legs est refusée, ils auront six mois pour payer les droits afférents à ces valeurs, considérées alors comme des biens rentrant dans l'hérédité, dont ils étaient supposés disjoints.

Toutefois, le sursis accordé aux héritiers et légataires ne peut, aux termes de notre article, excéder deux ans à dater du décès. Si donc, à l'expiration de ce délai de deux ans, aucune autorisation n'est encore intervenue, l'héritier devra payer les droits afférents à la chose léguée, calculés d'après son degré de parenté avec le défunt (1).

Enfin le 5e et dernier paragraphe de l'article 19 stipule que « cette disposition ne porte pas atteinte au privilège que l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII accorde au Trésor sur le revenu des biens à déclarer ». Nous n'avons pas à revenir sur cette disposition étudiée dans notre première partie. Bornons-nous à constater que notre texte consacre encore le privilège, et ne met pas obstacle à ce que la Régie exerce, sans attendre l'expiration du délai de deux ans, son action privilégiée sur les revenus des biens à déclarer.

SECTION II

Liquidation des droits.

Nous connaissons maintenant les divers tarifs édictés par la loi du 25 février 1901 et complétés par celle

(1) Remarquons également que si un héritier ou légataire avait négligé de réclamer le bénéfice de l'article 19, 4° de la loi de 1901, et compris dans les biens à déclarer ceux légués à des établissements publics, alors qu'aucune autorisation d'acceptation n'a été accordée, il pourrait obtenir justement à son profit la restitution des droits

du 30 mars 1902. Lorsque la déclaration est remise au receveur, celui-ci doit, aux termes de l'article 2, 1° de la loi de 1901, liquider les droits de mutation « sur la part nette recueillie par chaque ayant droit ».

Le receveur devra, dès lors, se livrer à trois opérations successives :

a) Déterminer l'actif net imposable;

b) Fixer la part revenant à chaque héritier ou légataire;

c) Appliquer le tarif progressif à cette part.

Pour déterminer l'actif net imposable, il y aura lieu de déduire de l'actif brut, ou ensemble de valeurs actives formant le patrimoine du *de cujus*, le passif héréditaire dûment justifié. L'évaluation de ces valeurs actives sera fournie conformément aux règles antérieures à la loi de 1901, sauf pour divers cas prévus par la loi nouvelle, et que nous examinerons dans notre troisième chapitre. La déduction du passif justifié conformément aux règles précédemment indiquées se fera sur l'actif brut, à moins de disposition formelle du *de cujus*.

L'actif net imposable une fois déterminé, il y aura lieu de rechercher dans quelle mesure il se répartit entre les divers ayants droit. Il faudra donc établir quels sont les droits conférés à chaque héritier ou légataire, soit par la loi, soit par la volonté du défunt,

---

payés de ce chef, l'établissement étant tenu de supporter le tarif de 9 °/₀ à concurrence de son enrichissement.

Nous estimons, cependant, que si les droits payés primitivement par l'héritier étaient supérieurs à ceux dus et que celui-ci ne réclame restitution que de la différence, les représentants de l'établissement autorisé n'en seraient pas moins tenus de souscrire la déclaration du legs, antérieurement à la restitution. En ce sens R. E. 4569, 7°.

puis examiner si certains héritiers pouvant être tenus de rapports envers leurs cohéritiers, il n'y a pas lieu d'imputer ceux-ci sur les sommes leur revenant; enfin, le passif existant sera réparti envers les divers héritiers.

Enfin, la part nette revenant à chaque ayant droit étant connue, le chiffre qui constitue son enrichissement étant fixé, il y aura lieu d'appliquer le tarif progressif. Chaque part nette devra alors être fractionnée en tranches correspondant aux degrés du tarif et le droit spécial à chaque tranche liquidé sur cette tranche. Le total de ces calculs partiels formera le montant du droit à percevoir pour la part.

Prenons un exemple : le *de cujus* laisse, déduction faite d'un certain passif, un actif net de 1.500.000 fr., revenant par testament : un legs de 100.000 francs à une société de bienfaisance; deux autres, l'un de 60.000 francs, l'autre de 40.000 francs, à des étrangers; le surplus revient à sa veuve pour l'usufruit légal du quart, et à ses quatre enfants, dont l'un est redevable d'un rapport de 200.000 francs reçu en mariage.

La succession se partage ainsi :

Actif			1.500.000
A déduire trois legs :			
Société de bienfaisance.....		100.000	
Etrangers { 1er legs de		60.000	200.000
Etrangers { 2e —		40.000	
Excédent revenant aux héritiers.....			1.300.000
auquel il y a lieu d'ajouter un rapport de.....			200.000
Total *à reporter*			1.500.000

Report.....	1.500.000
La veuve exerce son usufruit sur le quart, soit sur 375.000 fr. Comme elle est âgée de plus de 70 ans, cet usufruit est évalué 1/10, soit	37.500
Il revient donc aux héritiers.....	1.462.500
dont le quart (4 héritiers) étant de.....	365.625
Les trois non rapporteurs auront chacun 365.625 fr., soit pour les trois	1.096.875
L'autre : 365.625 — son rapport de 200.000 fr.....	165.625
Si on y ajoute l'usufruit de la veuve, soit	37.500
on retrouve bien le total de	1.300.000

représentant la part revenant à la veuve et aux héritiers.

Les droits seront alors ainsi calculés :

La société de bienfaisance : 9 % sur 100.000 fr.			9.000f »	ci	9.000f »
Premier étranger, legs de 60.000 fr. :					
15 % sur	2.000f	(entre 1 et 2.000f)	300 »		
15,50 % sur	8.000	(entre 2.001 et 10.000f)	1.240 »		
16 % sur	40.000	(entre 10.001 et 50.000f)	6.400 »		
16,50 % sur	10.000	(surplus de 50.000f)...	1.650 »		
	60.000f	TOTAUX	9.590 »	ci	9.590 »
Second étranger, legs de 40.000 fr. :					
15 % sur	2.000f	(entre 1 et 2.000f)	300 »		
15,50 % sur	8.000	(entre 2.001 et 10.000f)	1.240 »		
16 % sur	30.000	(surplus de 10.000f)...	4.800 »		
	40.000f	TOTAUX	6.340 »	ci	6.340 »
La veuve, usufruit évalué 37.500 fr. :					
3,75 % sur	2.000f	(entre 1 et 2.000f)	75 »		
4 % sur	8.000	(entre 2.001 et 10.000f)	320 »		
4,50 % sur	27.500	(surplus de 10.000f)...	1.237 50		
	37.500f	TOTAUX	1.632 50	ci	1.632 50
		A reporter.....			26.562 50

Report.....			26.562 50
Chacun des trois héritiers à qui revient 365.625 fr. :			
1 % sur 2.000f (de 1 à 2.000f).	20 »		
1,25 % sur 8.000 (de 2.001 à 10.000f).	100 »		
1,50 % sur 40.000 (de 10.001 à 50.000f).	600 »		
1,75 % sur 50.000 (de 50.001 à 100.000f).	875 »		
2 % sur 150.000 (de 100.001 à 250.000f).	3.000 »		
2,50 % sur 115.640, soit somme de 115.625f arrondie de 20 et 20f pr surplus de 250.000f	2.891 »		
365.625f Totaux	7.486 »		
Soit pour les trois héritiers.....			22.458 »
Le 4e héritier rapporteur à qui revient, déduction faite de son rapport, 165.625 fr. :			
1 % sur 2.000f (de 1 à 2.000f)..	20 »		
1,25 % sur 8.000 (de 2.001 à 10.000f)..	100 »		
1,50 % sur 40.000 (de 10.001 à 50.000f)..	600 »		
1,75 % sur 50.000 (de 50.001 à 100.000f)..	875 »		
2 % sur 65.640 (surplus de 100.000f)..	1.312 80		
165.640f Totaux	2.907 80	ci	2.907 80
L'ensemble total des droits de mutation s'élèvera donc à la somme de			51.928f 30

Lorsque la part d'un héritier comprend en rapport par lui fait à la succession les sommes ou valeurs rapportables qui ont déjà supporté le droit proportionnel lors de la transmission entre vifs, ne sauraient être passibles du droit de mutation par décès, d'après le principe : *Non bis in idem*. Il faut donc retrancher de la part revenant à cet héritier les sommes rapportées, pour ne percevoir l'impôt que sur l'excédent (Exemple précédent : l'héritier à qui revient 365.625 francs et qui a fait un rapport de

200.000 francs, ne doit payer les droits que sur le surplus, soit 165.625 francs).

Si le rapport est effectué en nature, on replace effectivement dans la succession l'objet même qui a été donné, et le droit exclusif du donataire cesse pour faire place au droit indivis des cohéritiers. Dès lors, le donataire qui a, dans la propriété des biens existant au décès, la même part que tous ses cohéritiers, ne bénéficie d'aucune imputation. Nous examinerons s'il doit acquitter l'impôt progressif sur la part entière lui revenant.

Mais si le rapport est effectué en moins prenant, le décès du donateur ne donne aux cohéritiers du donataire aucun droit sur le bien donné, et le rapport n'a lieu que fictivement : on impute, en effet, dans la part du donataire, le bien dont il devait le rapport, et on ne lui attribue des biens de succession que pour le complément de la part lui revenant. La mutation de propriété n'existant alors que pour les biens de succession, et non pour le bien rapporté, c'est cette seule attribution complémentaire qui doit être soumise à l'impôt progressif.

L'administration n'a pas suivi ces principes. Dans un premier système, l'Instruction 3058 portait que « les biens donnés sont irrévocablement sortis du patrimoine du donateur, et, au point de vue de l'application du droit de mutation par décès, les valeurs rapportées ne peuvent pas être comprises dans la masse héréditaire ». C'était refuser d'admettre que l'on fît entrer les rapports en ligne de compte pour déterminer la part revenant à chaque héritier.

Cette opinion ne pouvait être admise. S'il est vrai

que, en droit fiscal, les rapports ne font pas partie de la masse successorale, cela veut dire que les valeurs rapportées, ayant été une première fois soumises au droit de mutation entre vifs, ne peuvent plus subir le droit de mutation par décès. Mais ici ce n'est pas au point de vue fiscal qu'interviennent les rapports, c'est seulement pour la détermination de la part revenant à chaque ayant droit, opération qui dépend uniquement du droit civil.

L'administration, dans un second système (Instruction 3146, 1°) a admis avec raison la nécessité des rapports pour le calcul de la part nette de chaque ayant droit. Mais elle a voulu motiver son changement de doctrine sur deux arrêts de la Cour de Cassation en date des 29 juillet 1862 et 28 octobre 1889 (1), arrêts rendus en matière de sommes données en avancement d'hoirie et qui ne faisaient qu'appliquer la règle : *Non bis in idem.* L'Instruction 3146 en conclut : « Que le rapport s'effectue en nature ou qu'il se fasse en moins prenant, le donataire en avancement d'hoirie ne doit l'impôt sur sa part dans la masse successorale (biens existants et rapports) que déduction faite d'une somme égale à celle rapportée. Par contre les héritiers non donataires sont toujours tenus d'acquitter le droit sur la part totale qui leur revient puisqu'ils n'ont rien payé jusque-là... »

Ce système qui veut faire tenir compte, non seulement des rapports en moins prenant, mais encore des

---

(1) Cass., 29 juillet 1862, D., 62, 1, 369; S., 62, 1, 991; — 28 octobre 1889, D., 90, 1, 265; S., 91, 1, 545.

rapports en nature attribués aux cohéritiers du rapporteur, et qui décide que l'exemption de droits dont bénéficient les biens donnés en avancement d'hoirie est personnelle au donataire, conduit à de singuliers résultats. Contrairement à la maxime : *Non bis in idem*, et aux arrêts sur lesquels s'appuie le système, si la part successorale du donataire est inférieure au montant de son rapport, l'excédent, qui a déjà subi le droit de donation, sera passible du droit de mutation. (Dans notre exemple précédent si le quatrième héritier avait dû effectuer un rapport de 500.000 francs tandis que la part lui revenant n'est que de 365.625 francs, le surplus de cette somme, soit 134.375 francs, qui a déjà subi un droit de mutation entre vifs, se trouvera frappé en la personne des cohéritiers du rapporteur d'un droit de mutation par décès.)

Enfin si des sommes données à un héritier et non encore payées au décès excèdent sa part héréditaire, cet excédent ne sera pas déduit de la masse, bien qu'il ait déjà subi le droit de mutation.

La question ayant été portée devant les tribunaux a été tranchée par deux jugements d'Orléans et de Lombez (1), d'où l'on peut tirer les solutions suivantes :

Jugement d'Orléans du 19 décembre 1906 : Lorsque quelques-uns des héritiers effectuent à une succession un rapport en moins prenant, le droit de mutation par décès doit être liquidé non sur le total des valeurs existantes divisé en autant de parts égales

(1) Orléans, 19 décembre 1906, R. E. 4282; — Lombez, 30 janvier 1907, R. E. 4283.

qu'il y a d'héritiers ayant des droits égaux; mais sur la part revenant effectivement à chacun, en tenant compte du rapport, sauf à ne pas percevoir le droit sur ce rapport s'il a déjà subi antérieurement l'impôt de mutation à titre gratuit;

Jugement de Lombez du 30 janvier 1907 : Lorsqu'un ascendant meurt après avoir donné entre vifs à deux de ses enfants une somme déterminée en avancement d'hoirie, et au troisième, par préciput, la quotité disponible de ses biens, la portion des sommes données aux enfants non préciputaires, excédant leurs droits successoraux, rapportée par ceux-ci en nature à la succession de leur père et attribuée à leur cohéritier préciputaire, ayant déjà subi le droit de mutation à titre gratuit lors de la donation qui en a été faite par le *de cujus*, ne doit pas le supporter de nouveau au décès de celui-ci.

Le mémoire présenté au tribunal d'Orléans, et dans lequel la direction générale développe les motifs de sa réclamation (1), après avoir justifié la nécessité de rapporter, soit en nature, soit en moins prenant, les biens donnés par le défunt en avancement d'hoirie pour le calcul des parts héréditaires, pose ensuite la question de savoir « quelle peut-être, au point de vue de la liquidation du droit de mutation par décès, l'influence de la perception effectuée au moment de l'enregistrement de la donation en avancement d'hoirie ».

Avant 1901 ce droit exonérait les biens rapportés de tout impôt au moment du décès du donateur :

(1) Mémoire de la Direction Générale, R. E. 4282, p. 253.

cette solution se comprend dans le cas d'un rapport en nature mis dans le lot du rapporteur, puisque, dans le premier cas, le titre du donataire est confirmé sans qu'il s'opère ni en droit ni en fait de mutation nouvelle, et que, dans le second cas, l'effet rétroactif du partage écarte toute idée de seconde mutation. Il n'en est plus de même si le rapport en nature est attribué à un cohéritier du donataire : il se produit alors un déplacement de propriété, *mortis causa*, et le cohéritier attributaire tient son lot du défunt. Il est alors difficile de justifier, sous l'empire de la solution antérieure à 1901, la solution admise.

Avec la loi de 1901 la question change. Tandis qu'avant elle, sous une législation qui n'admettait pas la distraction des charges, l'administration déduisait la totalité des rapports, avec la loi nouvelle, la thèse de l'Instruction 3146, 1°, conduit à ne pas déduire de la masse l'excédent des sommes données à un héritier et non payées au décès, pour la portion dépassant sa part héréditaire. Si nous reprenons le cas de rapport en nature attribué à un cohéritier du rapporteur, l'intention du législateur de ne frapper que l'enrichissement de l'héritier nous conduit à décider que le rapporteur, bien que sa portion ne comprenne que des biens autres que ceux rapportés, ne bénéficie cependant que d'un enrichissement moindre, et ne doit payer l'impôt que sur cet enrichissement, c'est-à-dire sur la part qui lui est attribuée, déduction faite du rapport.

Le jugement d'Orléans, n'ayant à s'occuper que de rapports en moins prenant inférieurs à la part héréditaire de chacun des ayants droit n'a pas eu à se pro-

noncer sur les reproches que nous faisions à la thèse de l'Instruction 3146, 1°. C'est au jugement du tribunal de Lombez qu'il faut nous reporter à ce sujet.

Le jugement de Lombez déclare que la loi du 25 février 1901 étant exclusivement une loi de tarif, n'a rien changé dans leur principe aux dispositions générales de la loi du 22 frimaire an VII; que les biens qui ont cessé de faire partie du patrimoine du défunt par l'effet d'une donation entre vifs en avancement d'hoirie ont déjà subi un droit de mutation et doivent rester exempts d'un nouveau droit en vertu de la maxime : *Non bis in idem*; que l'on ne peut induire du nouveau mode de perception des droits sur chaque part héréditaire la création d'autant de successions dans l'hérédité qu'il y a de parties prenantes. Aussi décide-t-il que l'héritier doit l'impôt de mutation par décès uniquement sur les biens existant au décès, à l'exclusion des dons reçus du vivant du *de cujus*, et même des sommes rapportées par ses cohéritiers, qui lui sont attribuées pour parfaire sa réserve.

Dans le même sens, un jugement de Castres du 6 août 1907 (1) se montre nettement affirmatif en décidant que les valeurs données en avancement d'hoirie à l'un des successibles, et qui ont subi le droit de mutation entre vifs, doivent toujours être déduites des biens assujettis au droit de succession, lors du décès du donateur. Les sommes rapportées sont donc, dans tous les cas, affranchies du droit de mutation par décès, sans qu'il y ait lieu de distinguer

(1) Castres, 6 août 1907, R. E. 4539.

si les valeurs ont été rapportées en moins prenant, ou si, rapportées en nature, même pour le surplus de sa part, elles ont été attribuées aux cohéritiers du donataire. Le partage ayant un effet rétroactif, les valeurs attribuées à chacun des héritiers sont censées lui avoir appartenu *ab initio* (1).

---

(1) Il est intéressant d'indiquer le système admis par la loi italienne du 23 janvier 1902. Cette loi, assujettissant aux mêmes droits progressifs donations et successions, adopte le principe suivant :

« On ajoute à chacune des parts de succession, de legs ou de donation, le montant des sommes sujettes à rapport, ainsi que les donations faites antérieurement au même héritier, légataire ou donataire, par le donateur ou le *de cujus*.

Du montant des droits ainsi obtenu, on déduit le montant des droits antérieurement acquittés sur lesdites sommes..... » (art. 4 de la loi, *Bull. de statistique du ministère des finances*, avril 1902, p. 503).

CHAPITRE III

Autres modifications.

Nous avons, dans les deux premiers chapitres, étudié les principales réformes dés lois des 25 février 1901 et 30 mars 1902, réformes apportées aux tarifs successoraux. Avant d'apprécier l'œuvre générale de ces lois, il nous reste à étudier quelques modifications de détail qui vont faire l'objet de notre troisième chapitre.

Nous examinerons donc successivement : le nouveau mode de perception des droits, le bureau compétent pour recevoir les déclarations se rapportant à une même succession, l'évaluation des biens, et enfin le rapport établi entre l'usufruit et la nue propriété.

SECTION I

Nouveau mode de perception des droits.

Sous l'empire de la législation antérieure à 1901, la perception du droit proportionnel suivait les sommes de vingt francs en vingt francs inclusivement et sans fractions (Loi du 27 ventôse an IX, art. 2). Mais natu-

rellement, il n'y avait pas lieu d'arrondir plusieurs fois les mêmes sommes, pour les meubles et les immeubles, et l'arrondissement de la dernière fraction inférieure à 20 francs ne se produisait qu'une seule fois, les droits de mutation proportionnels étant perçus sur l'ensemble de l'actif, et non sur la part héréditaire.

Avec le nouveau mode de liquidation des droits fixé par la loi de 1901, cet arrondissement sur chaque part eût été préjudiciable aux héritiers et même désastreux pour les petites successions.

Prenons l'exemple d'un père de famille qui laisse sa veuve commune en biens et usufruitière du quart, et comme héritiers chacun pour 1/6 quatre enfants, puis cinq petits-enfants venant par représentation, deux d'un cinquième fils et trois d'une sixième fille prédécédés. Le cas peut se rencontrer, car souvent les familles pauvres sont nombreuses. A son décès, la communauté possède uniquement un mobilier évalué 100 francs, ce qui porte l'actif successoral à 50 francs. La mère étant âgée de plus de 70 ans, l'usufruit lui revenant sur le quart, soit 12 fr. 50 sera évalué 1/10, soit 1 fr. 25. Il restera donc à partager 50 fr. — 1 fr. 25 = 48 fr. 75, ce qui donne à chacune des six branches 8 fr. 12, à chacun des deux petits-enfants composant la cinquième branche 4 fr. 06, et à chacun de ceux composant la sixième 2 fr. 71. L'arrondissement de 20 en 20 francs eût fait payer à la mère 3 fr. 75 % sur 20 francs, quand il ne lui revient que 1 fr. 25, à chaque enfant 1 % sur 20 francs, quand ils n'héritent que de 8 fr. 12, et de même pour les petits enfants, chacun 1 % sur 20 francs, quand

ils ne reçoivent que 4 fr. 06 ou 2 fr. 75; si bien que les droits de mutation auraient porté sur 200 francs, tandis que l'actif successoral n'est que de 50 francs. c'est-à-dire quatre fois moins. Les droits auraient été :

Usufruitière, sur 20f, 3,75 %, 0f 75, ci	0f 75 sur	20f
Les 4 enfants, chacun sur 20f, 1 %, 0f 20, soit × 4 ...	0 80 sur	80f
Les 2 petits-enfts, chacun sur 20f, 1 %, 0f 20, soit × 2	0 40 sur	40f
Les 3 petits-enfts, chacun sur 20f, 1 %, 0f 20, soit × 3	0 60 sur	60f
TOTAL DES DROITS....	2f 55 sur	200f

Heureusement, la loi du 30 mars 1902 est venue, par son article 11, apporter un remède à cette prescription, en décidant que, en matière successorale, l'arrondissement n'aurait plus lieu que de franc en franc pour les parts inférieures à 500 francs. L'article 11 nous dit en effet : « Par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, le droit de mutation par décès suivra les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agira de parts nettes ne dépassant pas cinq cents francs. »

Si nous reprenons l'exemple précédent, les droits seront pour :

L'usufruitière, pour 1f 25 à 3,75 %	0f 08 sur	2f
Les héritiers, pour 8f 12 à 1 %, 0f 09, soit × 4....	0 36 sur	36f
Les 2 petits-fils, pour 4f 06 à 1 %, 0f 05, soit × 2 .	0 10 sur	10f
Les 3 petits-fils, pour 2f 71 à 1 %, 0f 03, soit × 3 .	0 09 sur	9f
TOTAL DES DROITS....	0f 63 sur	57f

Si bien qu'il est payé en tout soixante-trois centimes au lieu de 2 fr. 55, et que l'arrondissement ne fait porter les droits que sur 57 francs au lieu de 200 francs.

La loi de 1901 qui, par l'application d'un tarif pro-

gressif, montre nettement son intention de dégrever les petites successions, aurait manqué à son but, si elle n'avait été corrigée par celle de 1902, puisque notre exemple ferait percevoir en ligne directe pour 48 fr. 75 revenant aux enfants et petits-enfants des droits s'élevant à 1 fr. 80, soit près de 4 %.

Les lois de 1901 et 1902 n'ont pas touché au minimum des droits à percevoir sur les déclarations. Ce minimum, déterminé d'abord d'après la loi du 22 frimaire an VII, article 5, par le montant de la quotité sous laquelle chaque mutation se trouve classée dans les articles 68 et 69 de ladite loi, fut fixé ensuite à vingt-cinq centimes par la loi du 27 ventôse an XI, article 3 : « Il ne pourra être perçu moins de vingt-cinq centimes pour l'enregistrement des actes et mutations dont les sommes et valeurs ne produiraient pas vingt-cinq centimes de droit proportionnel ». Avec le nouveau mode de perception des droits sur la part héréditaire, il devient nécessaire de remarquer que ce minimum ne devra pas être appliqué à chaque part d'une même succession, les héritiers étant solidaires. Ainsi, par exemple, une succession de 15 francs revenant à quatre enfants (chacun 3 fr. 75, soit sur 4 francs : 0 fr. 04, et en tout 0 fr. 16) ne donnera lieu qu'à un seul droit minimum de vingt-cinq centimes. A l'inverse, ce minimum devrait être exigé pour chaque part provenant d'une succession distincte.

Toutefois une remarque s'impose. Bien que n'ayant pas touché à la loi de l'an IX, la législation nouvelle a cependant modifié ce mininum en matière successorale. Avant 1901 en effet les droits de mutation étaient soumis aux décimes, ce qui faisait percevoir

un minimum effectif de trente-deux centimes. La suppression des décimes a ramené ce minimum à la somme de vingt-cinq centimes.

SECTION II

Bureau compétent pour recevoir les déclarations.

La loi de l'an VII faisait souscrire les déclarations pour les meubles ayant une assiette déterminée et pour les immeubles au bureau de leur situation. Il en résultait que certains décès donnaient souvent lieu à plusieurs déclarations, faites dans différents bureaux, lorsque le *de cujus* possédait des biens sis sur plusieurs territoires; le cas était même fréquent pour les communes limites d'un canton. Outre que le tarif progressif rendait impossible le maintien de cette règle, cette pratique avait aussi un grand inconvénient. Les notices de décès envoyées par le maire arrivaient au bureau du domicile du *de cujus*. Mais le receveur de ce bureau, n'étant pas au courant de toutes les mutations opérées en faveur du *de cujus* dans le ressort des bureaux voisins, pouvait ne pas avertir le receveur compétent, et la succession n'était alors que partiellement déclarée. Il est au contraire prescrit aujourd'hui que chaque receveur doit faire connaître à son collègue les mutations qui se sont effectuées dans le ressort de son propre bureau, en faveur d'une personne domiciliée en dehors. Ainsi le receveur du bureau du domicile du *de cujus* sera

informé des biens que celui-ci possédait dans le ressort d'autres bureaux, et pourra de cette façon vérifier la succession et obtenir une déclaration complète.

La nécessité de liquider les droits sur l'ensemble de chaque part successorale, nécessité créée par l'établissement du tarif progressif, rendait du reste inefficace le système de plusieurs déclarations, car alors les droits n'auraient plus été purement progressifs, et l'égalité devant la progression n'eût plus existé, puisque dans chaque bureau différent on aurait repris l'échelle à la première tranche. Exemple : un héritier en ligne directe à qui revient une part de 50.000 francs au bureau du domicile, part pour la dernière tranche de laquelle il a payé des droits à 1 fr. 50 %, paierait pour les 5.000 francs d'immeubles lui revenant sur le ressort d'un autre bureau des droits à 1 franc et 1 fr. 25 %, au lieu de 1 fr. 75 %, comme somme dépassant 50.000 francs, l'ensemble de sa part étant ainsi de 55.000 francs.

Aussi la loi du 25 février 1901 a-t-elle décidé par son article 16 que : « les mutations par décès seront enregistrées au bureau du domicile, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer.

« A défaut de domicile en France, la déclaration sera passée au bureau du lieu du décès, ou, si le décès n'est pas survenu en France, à ceux des bureaux qui seront désignés par l'administration. » Désormais donc une même succession ne peut plus faire l'objet de plusieurs déclarations souscrites dans des bureaux différents. Toutes déclarations, qu'il y en ait une ou

plusieurs par suite de différents ordres d'héritiers non solidaires, ou par suite de déclarations complémentaires ou rectificatives, seront souscrites dans un seul et même bureau qui est en principe le bureau du domicile du défunt.

Le 3e paragraphe de l'article 16 prévoyant donc cette déclaration a bien soin de s'exprimer ainsi : « Les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs seront tenus comme par le passé de souscrire une déclaration détaillée et de la signer sur la formule créée par l'article 11 de la loi du 6 décembre 1897. » Indiquons seulement que, avant 1897, les déclarations de mutation par décès, faites par les parties, devaient être recopiées par le receveur sur un registre de recettes, puis certifiées et signées par le déclarant sur ce registre même. Cette obligation avait pour inconvénient un travail de copie inutile; elle forçait les déclarants à de longues attentes au bureau.

La loi du 6 décembre 1897, article 11, prévoyant que les déclarations seraient faites sur des formules imprimées fournies par l'administration, a évité ces inconvénients. Les formules sont classées suivant leur ordre de réception dans une reliure mobile spéciale, puis, quand le nombre suffisant pour en faire un volume est atteint, elles sont cotées et paraphées par un agent supérieur de l'administration qui détermine ainsi le volume. La recette est portée à un registre de quittances à souche, arrêté jour par jour, et les références de l'un à l'autre de ces deux registres empêchent de modifier la date de réception. Ces formules, gratuites en 1897, ont été tarifées par

l'article 22 de la loi du 25 février 1901 à un prix de cinq centimes par feuille double et deux centimes et demi par feuille simple. La loi de 1901 voulait éviter l'abus provenant de la gratuité, et, tout en donnant plus de chance de conservation aux registres par suite de la meilleure qualité du papier, faire que cette fourniture de formules ne puisse être préjudiciable au Trésor (Instructions 2954, 2996, 3049).

Mais, dira-t-on, il est nécessaire que le receveur de la situation des biens puisse être averti de la mutation, qui s'opère en dehors de son ressort, d'immeubles ayant leur assiette dans le ressort de son bureau; sinon il ne pourrait contrôler les évaluations de la déclaration. La loi de 1901 a prévu ce cas. Reprenons en effet où nous l'avons laissée la lecture du 3e paragraphe de l'article 16. Il continue ainsi : «... Toutefois en ce qui concerne les immeubles situés dans la circonscription de bureaux autres que celui où est passée la déclaration, le détail sera présenté non dans cette déclaration, mais distinctement, pour chaque bureau de la situation des biens, sur une formule fournie par l'administration et signée par le déclarant. »

Ces formules spéciales, auxquelles ne s'applique pas l'article 22 précité, puisque les termes mêmes de cet article montrent nettement qu'il n'atteint que les formules créées par l'article 11 de la loi du 6 décembre 1897, c'est-à-dire les déclarations faites au bureau qui perçoit les droits de mutation, sont par conséquent gratuites. Elles se composent de deux parties : l'une, remplie par le receveur qui a reçu la déclaration principale, comprend les date et numéro de cette

déclaration, les noms, prénoms, professions et domiciles du *de cujus* et des héritiers, ainsi que la date et le lieu du décès; la seconde, remplie et signée par les déclarants, comprend le détail et l'évaluation des biens situés sur le ressort du bureau auquel cette déclaration est destinée.

La loi n'a indiqué aucune sanction en créant cette formule. S'il est vrai que le receveur peut refuser la déclaration principale comme incomplète, lorsque les formules relatives aux immeubles forains ne sont pas fournies, les parties n'encourent aucune pénalité si, le receveur ayant négligé d'exiger ces formules, et le détail des immeubles forains ayant été porté à la déclaration principale, ces formules n'ont pas été déposées au bureau. Dans ce cas, et sans même appeler à nouveau les parties, le receveur pourra réparer lui-même l'omission en créant la formule pour son collègue.

Avec ce système de la loi de 1901 qui centralise la perception des droits de mutation dans un seul bureau, qui est en principe celui du domicile du *de cujus*, nous voyons la fraude rendue impossible, par suite de la facilité des vérifications.

Il reste cependant un inconvénient, personnel aux agents. Les remises des receveurs étant calculées d'après les recettes de leur bureau, et la classe de ce bureau étant fixée d'après une moyenne de trois années de recettes (recettes des cinq dernières années, déduction faite de la plus forte et de la plus faible), certains receveurs peuvent voir leurs remises augmentées par une succession déclarée à leur bureau de biens importants situés hors de leur

ressort, tandis que d'autres, à qui, par suite de la réception des formules spéciales, incombe le travail des annotations et vérifications des déclarations, ne percevront de ce chef aucune remise. Mais le va et vient des formules balance en général à peu près cette différence.

SECTION III

Nouveau mode d'évaluation de la propriété.

Nous avons vu dans notre première partie ces différents modes d'évaluation, tels que les avait fixés la législation antérieure à 1901. Il nous faut maintenant reprendre cette étude, la loi du 25 février 1901 ayant consacré son article 11 à l'évaluation de la propriété mobilière, et son article 12 à celle de la propriété immobilière.

Nous rattacherons à l'évaluation des meubles l'étude de l'article 15, qui organise le contrôle des valeurs mobilières.

§ 1. — *Propriété mobilière.*

I. Meubles corporels.

La loi du 22 frimaire an VII (art. 14, 8°) connaissait comme base d'évaluation pour les meubles corporels la déclaration estimative des parties.

La loi du 21 juin 1875, article 3, a ajouté comme nouvelles bases :

1° « L'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès;

2° « Le prix exprimé dans les actes de vente, et lorsque cette vente a eu lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès...

3° (Qui va devenir le 4° de l'article 11 de la loi du 25 février 1901) « ...à défaut de toutes ces bases d'évaluation... la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Ces modes d'évaluation sont maintenus, mais la loi de 1901 apporte aussi son obole à la liste déjà longue. Reprenant le texte de 1875, qu'elle laisse subsister intégralement, elle y ajoute un 3e paragraphe ainsi conçu : Article 11 : « La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès...

« 3° : à défaut d'inventaires, d'actes ou de ventes, en prenant pour base 33 % de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs, moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire. Cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurances concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises... »

Ce n'est qu'à défaut d'inventaire ou de vente publique de meubles, que les polices d'assurances sont appelées à déterminer la valeur des meubles. Dans ce cas, les polices doivent réunir trois conditions :

a) Elles doivent ne pas être expirées ni résiliées à l'époque du décès;

b) Elles doivent avoir été souscrites par le défunt ou ses auteurs;

c) Elles doivent remonter à moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession.

La loi, en imposant ces conditions, a voulu que l'évaluation qui sert de base à la valeur déclarée émane bien du propriétaire des meubles, et corresponde à la valeur actuelle des biens assurés. Remontant à plus de cinq ans avant le décès, elle risquerait de ne pas représenter cette valeur. Si cependant une police ancienne avait été modifiée et, en quelque sorte, corrigée par un *avenant* dans les cinq dernières années, cet avenant, satisfaisant au vœu de la loi, devrait, estimons-nous, être admis comme base déterminante de l'impôt.

Toutefois, la loi ne donne aux polices d'assurances le caractère de base légale d'évaluation que sous réserve de la preuve contraire. Le rapport de M. Monestier au Sénat (1) constate ainsi le fait : « Comme les meubles peuvent avoir été vendus ou détruits, sans que le fait ait été constaté par un avenant, les parties sont admises à prouver l'inexactitude des polices d'assurances ». Doit-on donner le même droit à l'Administration ? Le chiffre de 33 % est un forfait légal, et nous devons le considérer comme un forfait maximum. Rien dans les travaux préparatoires n'indique que la Régie puisse réclamer plus. Evidemment, elle restera libre de prouver que, en dehors des meubles faisant l'objet de la police, l'hérédité comprend d'autres meubles, acquis, par exemple,

(1) Séance du 31 déc. 1901, déjà cité.

depuis la souscription de la police, ou non compris dans celle-ci.

Ajoutons encore que, la loi ne faisant aucune distinction, les polices souscrites à l'étranger devront servir de base d'évaluation, lorsqu'elles satisferont aux conditions précitées, et s'appliqueront à des risques français.

II. Fonds de commerce.

L'article 11 de la loi de 1901 a encore ajouté à l'article 3 de la loi du 21 juin 1875 un dernier paragraphe ainsi conçu : « Les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 8 de la loi du 28 février 1872 sont applicables aux déclarations comprenant des fonds de commerce ou des clientèles dépendant de la succession ».

L'article 8 de la loi du 28 février 1872 autorisait la Régie à faire constater l'insuffisance du prix de vente du fonds de commerce, par expertise dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de la mutation. La sanction fixée est d'un droit en sus sur le montant de l'insuffisance, outre les frais de l'expertise, s'il y a lieu, et si l'insuffisance excède un huitième.

Ces dispositions devenant applicables aux mutations par décès, l'administration a un délai de trois mois à dater de la déclaration pour vérifier, par expertise, si la valeur déclarée correspond à la valeur réelle des fonds compris dans la déclaration de succession (1).

(1) Il est curieux de signaler ici un jugement de Rochefort du

III. Valeurs mobilières.

L'article 11 de la loi de 1901 ne s'applique qu'aux meubles corporels. A côté d'eux, comme élément de formation de la fortune du *de cujus*, vient une classe très importante, celle des valeurs mobilières proprement dites, telles que rentes sur l'État, actions et obligations. En ce qui concerne leur mode d'évaluation, la loi de 1901 n'a pas modifié la législation antérieure. Ces valeurs restent donc toujours soumises aux dispositions des lois des 22 frimaire an VII, article 14, 9°, 18 juillet 1836, article 6 et 18 mai 1850, article 7. Les rentes sont évaluées à raison d'un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou la pension. Ce capital est déterminé par le cours moyen de la Bourse de Paris, au jour de la transmission, pour les valeurs cotées en Bourse. Afin de pouvoir utilement contrôler les évaluations des valeurs mobilières faites dans les déclarations de succession, les agents de l'Administration

---

7 avril 1908, R. E. 4684. Ce jugement décide bien que le fonds de commerce doit être compris pour sa valeur brute dans la déclaration de succession; mais, jugeant insuffisante l'évaluation qui en a été faite, il commet d'office trois experts chargés de rechercher la valeur, au décès, de chacun des éléments composant le fonds. Ce jugement ne nous paraît pas, dans sa seconde partie, devoir être approuvé. Conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est la déclaration estimative des parties qui est la base légale de la perception des droits de mutation par décès : le tribunal devait donc se borner à condamner les parties à souscrire la déclaration requise. Si l'évaluation fournie alors avait été insuffisante, c'était à l'administration à en requérir ultérieurement l'expertise dans les trois mois de la déclaration.

reçoivent chaque mois un relevé des valeurs cotées en Bourse, avec le cours de chaque jour du mois. Si le jour du décès est un dimanche, la valeur est déterminée par le cours du jour précédent.

Si la loi de 1901 n'a pas touché aux évaluations de valeurs mobilières, elle a cependant complété en quelque sorte la législation antérieure, en édictant un ensemble de mesures destinées à prévenir l'évasion de la matière imposable et à mieux assurer, par suite, la rentrée de l'impôt sur les mutations par décès.

Tel est le but de l'article 15. Cet article a organisé diverses mesures préventives qui peuvent se ramener aux trois chefs suivants :

1° Extension aux titres des sociétés, des départements, communes et établissements publics des justifications fiscales prévues pour le transfert des rentes sur l'État;

2° Obligation imposée aux dépositaires ou détenteurs de sommes ou valeurs mobilières dépendant d'une succession;

3° Conditions exigées pour le paiement aux héritiers de l'assuré des sommes dues par suite du décès par les Compagnies d'assurances sur la vie.

Examinons successivement ces différentes mesures.

A. *Justifications requises pour le transfert des titres.* — L'article 15 de la loi du 25 février débute ainsi : « L'article 25 de la loi du 8 juillet 1852 est modifié ainsi qu'il suit :

« Le transfert ou la mutation au Grand Livre de la Dette publique d'une inscription de rentes provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, ne pourra

être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès.

« Il en sera de même pour les transferts ou conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics. »

Si nous comparons ce texte à celui de l'article 25 de la loi du 8 juillet 1852, nous voyons que cet article 25 exigeait que le certificat délivré par le receveur fût visé par le Directeur du département et que, dans les départements autres que la Seine, la signature du directeur de l'enregistrement fût légalisée par le Préfet.

Ces formalités ont été jugées inutiles : le Directeur du département visait, sans pouvoir le contrôler, le certificat délivré par le Receveur, et la légalisation du Préfet était superflue, chaque certificat étant revêtu du timbre spécial numéroté du bureau où il était délivré (Instruction 2260). La loi de 1901 ne les ayant pas maintenus expressément, visa et légalisation ne sauraient être exigés (Instruction 3051).

Quoi qu'il en soit, la principale modification de 1901 est d'avoir ajouté au texte de 1852 un paragraphe assimilant aux inscriptions de rente les titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics. Les transferts ou conversions ne pouvant plus être opérés que sur présentation d'un certificat constatant le paiement des droits de mutation, il devient impossible aux héritiers de ne pas déclarer les titres qui leur reviennent.

Remarquons encore que le texte, étant général,

doit s'appliquer non seulement aux transferts effectués au nom d'une personne désignée nominativement, mais encore à ceux opérés sans désignation individuelle, au nom des « *héritiers de* ».

Enfin, le certificat est délivré gratuitement par le receveur sur des imprimés fournis par l'administration. La loi n'a pas voulu que cette mesure préventive pût être sujet de dépense pour les héritiers (1).

B. *Obligation imposée aux dépositaires ou détenteurs de titres dépendant d'une hérédité.* — La seconde mesure préventive dont nous avons à nous occuper fait l'objet des paragraphes 3 et 4 de l'article 15 de la loi de 1901. Ils sont ainsi conçus :

« Les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers et escompteurs, officiers publics ou ministériels, ou agents d'affaires, qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs. Il en sera donné récépissé.

« Ces listes seront établies sur des formules imprimées délivrées sans frais par l'administration de l'enregistrement. »

La loi faisant ici une énumération, celle-ci est limi-

(1) A ce sujet : note de la Direction de la Dette inscrite de janvier 1906, *Journal des notaires* du 31 mai 1906, art. 28722, R. E. 4236.

tative. On ne saurait exiger d'un simple particulier qui tiendrait des valeurs en dépôt aucune liste de ces valeurs. Sont visées les sociétés, quelles qu'elles soient, civiles ou commerciales, et toutes personnes nommées qui, par leur profession, sont en rapport avec le public. L'énumération est terminée par un terme fort général, difficile à définir juridiquement, les *agents d'affaires*. Nous pensons que ce mot doit être pris dans son sens large, et comprendre non seulement ceux qui font office d'intermédiaires pour opérations de banques, ou achats et ventes de charges, mais aussi ceux qui s'occupent de ventes, locations, prêts, gestions de biens, etc.

Quant aux valeurs à comprendre dans la liste qui doit être fournie par ces différentes personnes, la loi parle en termes généraux des « titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession »; il s'agit donc des sommes remises ou confiées au déclarant pour placement ou toute autre opération, et même de l'argent comptant, représentant le solde du compte intervenu entre le *de cujus* et le déclarant. Mais on peut cependant estimer que les personnes désignées à l'énumération de l'article 15 ne sont pas obligées de déclarer les sommes dont ils seraient redevables envers la succession à titre de simple particulier (prêt à un officier ministériel pour acheter sa charge par exemple). En présence des termes stricts de l'article 15, cette exception correspond non à sa lettre, mais bien à son esprit, l'intention manifeste du législateur étant que les dépôts de titres, les comptes courants ou autres opérations ne puissent échapper à l'impôt. L'administration adopte cepen-

dant une solution stricte, puisqu'elle exige, par l'Instruction 3051, que les personnes désignées par la loi fassent connaître les paiements faits aux héritiers de leurs employés.

Mais le décès peut être inconnu des personnes chargées de déposer le certificat. Elles le connaîtront souvent fort tard, lorsque, pour obtenir transfert ou paiement, l'héritier aura à se prévaloir du décès et à exciper de sa qualité d'héritier. C'est alors seulement que ces sociétés devront fournir le certificat prévu dans les délais indiqués à l'article 15. Récépissé leur en sera donné.

Ces listes sont alors adressées au receveur qui est appelé à recevoir la déclaration de succession, et serviront à la vérification de celle-ci.

L'observation de ces mesures laissait toutefois subsister un inconvénient : Lorsque les héritiers, donataires ou légataires, n'ayant pas en France de biens apparents, étaient domiciliés à l'étranger, il leur était facile d'éviter le droit de mutation sur les titres et valeurs déposés dans une Banque française et l'administration qui recevait ensuite le relevé de la Banque, était dépourvue de tout recours.

La loi de finances du 30 décembre 1903 est venue par son article 3 corriger ces divers points en décidant que « les prescriptions du paragraphe 5 de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 sont applicables aux sociétés, compagnies ou personnes désignées au paragraphe 3 du même article qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient ouverte et dévolue à un ou plu-

sieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait et de droit, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe ». Les sociétés, compagnies ou personnes désignées ne peuvent donc effectuer aucun paiement aux bénéficiaires domiciliés à l'étranger, sans, comme nous le verrons, qu'il leur soit auparavant justifié du paiement des droits, à moins qu'elles ne préfèrent retenir une somme égale au montant de l'impôt calculé sur les valeurs formant l'objet de la transmission.

Le 3e alinéa de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 donne à cette obligation la sanction édictée par le dernier alinéa de l'article 15 de la loi de 1901 que nous examinerons plus loin.

Un moyen d'éluder les dispositions de l'article 15 consistait encore dans la création de comptes indivis ou collectifs avec solidarité auxquels on donne couramment le nom de *comptes conjoints*. En cas de décès de l'un des titulaires de ces comptes, chacun des autres ayant la faculté, par convention spéciale, d'administrer seul le compte, et de retirer, sans participation des cotitulaires, partie ou totalité des titres ou valeurs objets du compte, un cotitulaire du *de cujus* pouvait ainsi s'approprier l'ensemble des valeurs du compte, sans avoir à faire connaître le décès à la Société, celle-ci n'étant pas chargée de surveiller le droit de propriété des cotitulaires.

La loi de finances du 31 mars 1903 est venue combattre les nombreuses fraudes qui pouvaient résulter de ces comptes conjoints; son article 7 décide que : « Tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les

dépositaires désignés au troisième alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité seront considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'administration qu'aux redevables, et résultant pour ces derniers soit des énonciations du contrat de dépôt, soit des titres prévus par l'article 7, 2° de la loi du 25 février 1901 », c'est-à-dire d'actes authentiques ou d'actes sous seing privés ayant acquis date certaine autrement que par le décès de l'un des contractants. Pour faire connaître à l'administration ces comptes, l'article 7, 2° de la loi du 31 mars 1903 prescrit que les dépositaires en donnent avis dans les trois mois de leur ouverture, et mentionnent les noms, prénoms et domiciles des déposants, ainsi que la date d'ouverture du compte. Ces renseignements, transmis par les directeurs départementaux aux receveurs intéressés, forment l'objet d'annotations au répertoire du bureau.

Lors du décès de l'un des titulaires d'un compte conjoint, le receveur informe par lettre son directeur, et celui-ci notifie le décès au dépositaire. Alors intervient l'article 7, 3° qui prescrit que les dépositaires « devront, de plus, dans la quinzaine de la notification qui leur sera faite par l'administration de l'Enregistrement du décès de l'un des déposants, et sous la sanction édictée par le dernier alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, adresser au directeur de l'Enregistrement de leur résidence la liste des titres,

sommes ou valeurs existant au jour du décès au crédit des cotitulaires du compte ».

La sanction fixée par le second alinéa pour le défaut de déclaration d'ouverture de compte conjoint consiste en une amende de 500 à 5.000 francs.

C. *Sommes dues par les Compagnies d'assurances sur la vie.* — Les dispositions de l'article 11, paragraphes 5 et 6, traitent de la dernière mesure préventive, et généralisent en quelque sorte les mesures prises par les paragraphes 1 et 2 : « Les Compagnies françaises d'assurance sur la vie, et les succursales établies en France des Compagnies étrangères ne pourront se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par elles à raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement, dans la forme indiquée au premier alinéa du présent article, et constatant, soit l'acquittement, soit la non exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir pour la garantie du Trésor, et conserver jusqu'à la présentation du certificat du receveur, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou émoluments par elle dus. »

Nous remarquons ici deux exceptions créées par la loi, en faveur du conjoint survivant et des successibles en ligne directe (1); puis le droit d'option laissé aux

(1) Toutefois, les compagnies d'assurances doivent s'entourer de sérieuses garanties avant de vider leurs mains en celles des assurés.

compagnies qui peuvent retenir, pour la garantie du Trésor, une somme égale au montant présumé de la taxe. Enfin le texte ne s'applique qu'aux compagnies d'assurances, et non aux simples assureurs.

Toutefois la loi de finances du 30 décembre 1903 a, par son article 3, second alinéa, étendu les dispositions du paragraphe 5 de l'article 15 de la loi de 1901 que nous venons de relater en prescrivant que son premier alinéa serait applicable dans le cas de sommes, rentes ou émoluments quelconques que des compagnies françaises d'assurances sur la vie, ou des succursales, établies en France, de compagnies étrangères devraient à raison du décès de l'assuré à tout bénéficiaire *ayant à l'étranger son domicile de fait et de droit.* Cet article n'est encore ici qu'une mesure contre la fraude, et a pour effet de ne laisser subsister les deux exceptions que nous venons de voir (cas du conjoint survivant ou des successibles en ligne directe), que lorsque ces bénéficiaires sont domiciliés en France.

D. *Sanction de l'article 15 de la loi du 25 février 1901.* — Toute contravention à l'une des mesures que nous avons examinées tombe sous le coup du dernier paragraphe de l'article 15 ainsi conçu : « Quiconque aura contrevenu aux dispositions du présent article sera

---

Ainsi un jugement de Pontoise du 27 mars 1907 (R. E. 4446) déclare responsable du paiement des droits de mutation par décès sur le capital assuré une compagnie d'assurance qui a versé ledit capital entre les mains d'une personne qualifiée par la police « fille de l'assuré », tandis qu'il s'agissait d'une fille naturelle non judiciairement reconnue qui, aux termes de son statut personnel (la loi suisse) n'a pas la qualité d'héritière du défunt.

personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable, et passible en outre d'une amende de 500 francs en principal. »

Naturellement les agents de l'administration devant s'adresser d'abord aux héritiers pour réclamer le paiement des droits et pénalités exigibles, les contrevenants à l'article 13 n'interviennent ici qu'à titre de caution.

En plus de cette garantie, ils sont, et cette fois personnellement, et sans recours possible contre les héritiers, tenus d'une amende de 500 francs en principal. Remarquons ces mots : *en principal*. Ils nous montrent que, contrairement à ce qui se passe pour les droits en sus, les décimes sont maintenus. Cela tient évidemment à ce que l'amende de 500 francs en principal n'est pas considérée comme spéciale aux tarifs successoraux (argument de l'article 9 de notre loi qui frappe d'un supplément de droits qui ne peut être inférieur à 500 francs *sans décimes* les déclarations ayant indûment entraîné la déduction d'une dette) mais comme une amende fixe punissant la contravention, amende qui reste soumise aux décimes de même que les autres amendes de nos lois fiscales, tandis que les suppléments de droits ou leur minimum (cas de l'art. 9) suivent, au point de vue des décimes, le sort du droit principal.

§ 2. — *Propriété immobilière.*

En ce qui concerne les immeubles productifs de revenus, la législation nouvelle n'a rien modifié. Leur

capital reste donc évalué par le produit du revenu multiplié par 20 ou 25, selon que les immeubles sont urbains ou ruraux.

Le projet de réforme de M. Poincaré (juillet 1894) dont nous avons eu occasion de parler à propos de la déduction du passif et de la progressivité des taxes, prévoyait, comme évaluation des immeubles, la substitution de la valeur vénale à la capitalisation des revenus. Il s'exprimait ainsi, article 4 : « Le droit de mutation par décès sera liquidé quant aux immeubles sur la valeur vénale des biens et sans que cette valeur soit inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier 25 pour les immeubles ruraux. La déclaration de la valeur vénale sera accompagnée de la déclaration du produit des biens, ou des prix des baux courants, telle que cette dernière est exigée par les lois existantes. »

Ce système fut mal accueilli. On lui reprochait de laisser à l'administration la faculté de choisir le mode d'évaluation le plus avantageux pour le Trésor. Il imposait, en outre, un surcroît de charges à la propriété rurale dont la situation était peu prospère, et rendait inutiles une foule de documents et renseignements sur le revenu des biens ruraux, amassés de longue main par l'administration, et qui lui permettaient de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre, au détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé (1).

---

(1) Rapp. de M. Doumer du 22 oct. 1895, déjà cité.

Lors de l'incorporation du projet au budget de 1901, M. Mesureur, dans son rapport à la séance du Sénat du 9 juillet 1900, ne crut devoir appliquer qu'aux immeubles non productifs de revenus l'idée de M. Poincaré, et, reprenant une disposition contenue dans le projet voté en première lecture par le Sénat le 2 mars 1900, il présentait le texte suivant : « L'administration aura le droit de liquider le droit sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ». Il estimait, en effet, que le système de capitalisation du revenu devait comporter une exception « pour le cas où il est dans la nature de l'immeuble transmis, soit de ne produire aucun revenu, soit de produire un revenu extrêmement faible et sans proportion aucune avec la valeur vénale » — (exemple : terrains à bâtir, châteaux et propriétés qui ne sont pas propriétés de rapport).

Le Sénat donna une nouvelle rédaction à la proposition que nous venons de relater, et, dans la séance de la Chambre du 15 février 1901, M. Guillain, rapporteur, faisait adopter cette rédaction et déclarait qu'elle avait l'avantage de préciser très nettement la portée de la disposition (1). Le texte adopté forma l'article 12 de la loi du 25 février 1901 : « article 12 : Les droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la

---

(1) *Journal officiel*, Doc. parl., Annexe n° 2196 à la séance de la Chambre du 15 février 1901.

destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles actuellement en vigueur ».

Cette disposition ne s'applique donc qu'à une certaine catégorie d'immeubles, ceux qui ne produisent pas de revenu, ou seulement un revenu très faible. On ne voit pas, dès lors, quelle serait pour eux la somme à multiplier par 20 ou 25 afin d'obtenir leur évaluation. Aussi, est-il bien nécessaire que la valeur vénale serve pour eux de base à la liquidation de l'impôt.

La loi, en employant ce terme : « immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu », n'a fait ni définition ni énumération. Que devons-nous donc entendre par immeuble improductif ? Si nous nous reportons aux travaux préparatoires et aux discussions législatives, nous voyons que la loi veut, non une improductivité de fait, tenant à des causes indépendantes de la volonté du propriétaire de l'immeuble, mais une improductivité voulue par ce propriétaire : l'absence de revenus doit résulter de l'affectation même de l'immeuble. Si, même, l'immeuble produisait certains revenus, généralement très faibles, l'article 12 continuerait à être appliqué lorsque la production de ces revenus ne constituerait pas la destination principale de l'immeuble. Par exemple : les terrains à bâtir dont la valeur vénale est très forte et le produit nul ou presque nul, s'ils donnent asile à des installations provisoires, échoppes, hangars, jardins, etc.; les

propriétés d'agrément, parcs, châteaux, occupés par le propriétaire lui-même, et non loués, car, dans ce cas, ils deviendraient productifs de revenus; les hôtels particuliers, enfin, lorsque leur propriétaire, ayant une autre habitation principale, pour lui considérée comme revenu, n'en fait qu'un simple lieu de villégiature ou un pied à terre.

Lors donc que la valeur vénale servira de base à la perception de l'impôt, ce sera aux parties à estimer cette valeur vénale. La Régie conserve son droit de contrôle que lui réserve l'article 12 en lui donnant comme arme l'expertise.

Quel doit être, enfin, le délai de prescription applicable au Trésor lorsque les biens non susceptibles de produire un revenu ont été évalués, non d'après leur valeur vénale, mais par capitalisation d'un revenu figuré?

La loi étant muette à ce sujet, nous estimons que l'action du Trésor restera soumise à la prescription trentenaire. Il n'y a pas lieu, en effet, à expertise, dont la demande aurait dû être introduite par l'administration dans l'année de la déclaration, mais à rectification d'une déclaration de succession inexacte, procédant d'une erreur de la base même de l'évaluation. En ce sens, un jugement du tribunal de la Seine, du 12 novembre 1907 (1), décide qu'il y a lieu de déclarer, selon sa valeur vénale, un terrain à bâtir, bien que ce terrain ait fait l'objet de divers baux, le revenu résultant de ces baux n'étant pas conforme à la valeur du terrain. Il déclare, également, que l'action de la

(1) Seine, 12 novembre 1907, R. E. 4556.

Régie tenant à faire rectifier la déclaration est soumise à la prescription trentenaire, et non à la prescription annale établie par l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII.

SECTION IV

Nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété.

Bien que cette étude ne rentre qu'à titre accessoire dans le cadre que nous nous sommes tracé, bien qu'elle soit appelée à servir non seulement aux mutations par décès, mais à toute mutation à titre gratuit et même onéreux, nous pensons cependant devoir l'entreprendre et indiquer ici les principes généraux des articles 13 et 14 de la loi du 25 février 1901.

Le Code Civil dans son article 578 définit l'usufruit « le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à charge d'en conserver la substance ».

La propriété est donc ainsi démembrée entre deux personnes : l'une, *le nu propriétaire*, est propriétaire de sa chose, mais n'en perçoit pas les produits ou revenus, il n'a donc qu'une propriété stérile; l'autre, *l'usufruitier*, n'a qu'un droit de jouissance sur la chose d'autrui, et ce droit est, de par sa nature même, essentiellement viager.

L'usufruit étant un démembrement de la propriété, il était naturel que la loi fiscale l'ait assujetti dans une

certaine mesure à l'impôt qui frappe la constitution ou la transmission du droit de propriété. Aussi dès l'ancien droit français, sous l'empire de la législation du *centième denier*, voyons-nous l'usufruit assimilé à la propriété au point de vue de la perception des droits. La nue propriété était, lors des transmissions successives, tarifée comme la pleine propriété, en sorte que la propriété démembrée subissait des droits doubles de ceux dont elle aurait dû être frappée.

Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII le régime fiscal de l'usufruit et de la nue propriété est compris dans les articles 14, 11°; 15, 7° et 8°.

Article 14, 11° : « L'usufruit (des biens meubles) transmis à titre gratuit s'élève à la moitié de la valeur entière de l'objet. »

Article 15 : « La valeur de... l'usufruit... des immeubles est déterminée : .....

7° : « Pour les transmissions de propriété...

« Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur entière de la propriété. »

8° : « Pour les transmissions d'usufruit seulement, soit entre vifs à titre gratuit, soit par décès, par l'évaluation qui en sera portée à dix fois le produit des biens ou des baux courants, aussi sans distraction des charges. »

« Lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit acquerra la nue propriété, il paiera le droit d'enregistrement sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit. »

Ajoutons que la loi du 21 juin 1875, article 3, a prescrit la capitalisation par 12 1/2 pour les transmissions par décès d'usufruit d'immeubles ruraux.

Si nous rapprochons ces textes de l'article 4 de la même loi de l'an VII qui pose en principe que « le droit proportionnel est établi... pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs soit par décès, — il est assis sur les valeurs », — nous arrivons aux constatations suivantes :

Pour les transmissions à titre gratuit, le nu propriétaire acquitte le droit de mutation sur la valeur entière de la propriété ; et dès lors la réunion ultérieure de l'usufruit et de la nue propriété n'entraîne pour lui paiement d'aucun nouveau droit. Mais, en même temps, l'usufruitier a payé le droit de mutation sur moitié de la valeur de la propriété entière.

L'usufruit ne supporte jamais l'impôt que sur sa propre valeur ; quel que soit l'âge de l'usufruitier, quelle que soit la durée probable de l'usufruit, sa valeur est toujours fixée uniformément à la moitié de celle de la pleine propriété.

Lors donc que les deux démembrements vont procéder du décès, le nu propriétaire acquittant les droits sur la valeur de la propriété entière, et l'usufruitier sur moitié de cette valeur, la transmission démembrée d'un bien valant 1.000 francs fera payer les droits sur une valeur de 1.500 francs.

§ 1. — *Le principe admis par la loi de 1901.*

Ce procédé injuste de perception des droits sur une valeur plus forte que celle de la pleine propriété demandait à être changé. Dès 1880 M. Léon Say, alors ministre des finances, présentait pour la première fois à la Chambre des Députés un projet de loi concernant le mode de liquidation des droits sur les transmissions d'usufruit et de nue propriété. Repris par M. Peytral, le 15 octobre 1888, c'est ce projet qui devait parvenir à fixer le texte de l'article 13 de la loi de 1901.

Estimant que le résultat de la liquidation du droit, tel que l'établit la loi de l'an VII, provoquait des réclamations justifiées, et que chacun des deux démembrements de la propriété doit, lors de sa transmission, supporter l'impôt sur sa valeur véritable, le projet de M. Léon Say, renvoyé le 20 mars 1880 à la Commission relative aux droits d'enregistrement (1), reposait essentiellement « sur deux principes également nécessaires pour assurer le recouvrement de l'impôt et la simplification de la perception, et pour proportionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis. Le premier, c'est la perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la nue propriété, de manière qu'il n'y ait aucune surséance pour l'expectative de la réunion ultérieure de la jouissance. Le second principe, c'est la détermination de la valeur de la nue propriété et de l'usufruit suivant

(1) *Journal officiel* du 27 avril 1880, p. 4547.

un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, afin que les mutations, dont ces démembrements sont successivement l'objet, soient assujetties à des taxes différentielles en rapport avec la plus value ou avec la diminution des droits cédés » (1).

Évidemment la valeur de l'un de ces démembrements est déterminée, lorsque, par suite d'un contrat à titre onéreux, il y a désignation d'un prix. C'est alors cette évaluation qui servira de base à la perception de l'impôt.

Mais lorsqu'aucun prix n'est fixé, ou lorsque la mutation s'opère à titre gratuit, il devient nécessaire de déterminer par des équivalents la valeur imposable de l'objet. L'usufruit étant un droit viager, dont la valeur décroît à mesure que s'approche le terme de son extinction, le projet de M. Léon Say s'est inspiré des expériences qui ont permis aux compagnies d'assurances sur la vie d'établir des moyennes de mortalité (tables de Deparcieux et Duvillard). Aussi, divisant en périodes de dix années, pour ne pas compliquer à l'excès les perceptions, la durée de la vie humaine, on est arrivé aux évaluations de l'article 13 de la loi de 1901. Si l'usufruit, au lieu d'être viager, est constitué pour une durée déterminée, il n'y a pas à user d'évaluations d'après l'âge de l'usufruitier, et l'article 13, 2° *in fine*, nous indique comment seront calculés les droits. Pour les rentes en usufruit enfin constitués à un titre quelconque, l'article 13, 3°, décide qu'il y a lieu de suivre, pour

---

(1) Note fournie par la Direction Générale à l'appui du projet de loi, *Code Maguéro*, p. 704.

l'évaluation de l'usufruit, le mode qu'il vient de créer.

En tous cas, qu'il s'agisse d'usufruits de biens meubles ou immeubles, ou de rentes, la loi a eu soin de les déterminer toujours par rapport à la valeur de la propriété entière. Elle s'est attachée scrupuleusement à ne rien modifier à son mode d'évaluation.

Voyons donc le texte de l'article 13.

Article 13 : « La valeur de l'usufruit ou de la nue propriété des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit, savoir :

1° «... (concerne les transmissions à titre onéreux).

2° « Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue propriété d'un dixième par chaque période de dix ans sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété. Pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue propriété.

« Toutefois dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire

aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel; mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu propriétaire se prescrit par deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier.

« L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

3° « Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière, établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de la loi du 22 frimaire an VII.

« Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété, lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. »

Tel est, en ce qui nous concerne, le texte de l'article 13 de la loi du 25 février 1901. Bien que la loi ne le dise pas expressément, l'âge de l'usufruitier est envisagé au moment de l'ouverture de la succession.

Le tableau suivant résume les évaluations comparatives de l'usufruit et de la nue propriété selon l'article 13.

AGE DE L'USUFRUITIER (ANNÉES RÉVOLUES)	VALEUR DE L'USUFRUIT		VALEUR DE LA NUE PROPRIÉTÉ	
Moins de 20 ans révolus	7/10	de la propriété entière	3/10	de la propriété entière
— 30 —	6/10		4/10	
— 40 —	5/10		5/10	
— 50 —	4/10		6/10	
— 60 —	3/10		7/10	
— 70 —	2/10		8/10	
Plus de 70 —	1/10		9/10	

Exemple : si pour une succession de 10.000 francs, l'usufruitier est âgé de 54 ans, sa part sera évaluée les 3/10 de cette somme, soit 3.000 francs et celle du nu propriétaire les 7/10, soit 7.000 francs, et le total de ces deux sommes 3.000+7.000 représente la valeur de la propriété entière.

§ 2. — *Justifications et sanctions.*

Ayant ainsi déterminé par l'article 13 l'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété, la loi du 25 février 1901 a, par son article 14, organisé un ensemble de justifications et de sanctions relatives à ce nouveau mode d'évaluation, et destinées à empêcher que, par suite de fausses déclarations sur la date et le lieu de naissance de l'usufruitier, le Trésor ne pût être lésé.

Cet article s'exprime ainsi :

Article 14 : « Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 13 feront connaître la date et le lieu de naissance de l'usufruitier et, si la naissance est arrivée

hors de France ou d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette date avant l'enregistrement; à défaut de quoi il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

« L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte. »

L'âge de l'usufruitier servant de base à l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, il fallait que l'administration soit mise à même de connaître exactement cet âge au moment où l'impôt doit être liquidé. Le déclarant doit donc indiquer la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier. Si cette indication fait défaut, le receveur ne pourra refuser de recevoir la déclaration, mais il devra percevoir « les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor ».

Si l'usufruit ou la nue propriété sont transmis isolément, l'Instruction 3049 prescrit d'estimer l'usufruit comme si l'usufruitier avait moins de vingt ans, c'est-à-dire 7/10 de la propriété entière, et la nue propriété, comme si cet usufruitier avait plus de 70 ans, soit 9/10.

S'il s'agit, au contraire, et c'est le cas en matière successorale, d'une transmission simultanée de nue propriété et d'usufruit, on ne peut appliquer le prin-

cipe que nous venons d'indiquer, car faire acquitter l'impôt sur 7/10 pour l'usufruit et 9/10 pour la nue propriété, soit $\frac{7+9}{10}=\frac{16}{10}$, serait atteindre une valeur de beaucoup supérieure à celle de la pleine propriété, tandis que, d'après le vœu de la loi, les valeurs de l'usufruit et de la nue propriété sont complémentaires l'une de l'autre, et leur total correspond à la valeur de la propriété entière. Pour percevoir donc dans ce cas « les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor », on devra envisager les tarifs auquels sont soumis le nu propriétaire et l'usufruitier. Si le tarif applicable au nu propriétaire est supérieur à celui auquel est soumis l'usufruitier, ce dernier sera supposé âgé de plus de 70 ans, et la perception sera de 9/10 pour la nue propriété et de 1/10 pour l'usufruit; dans le cas contraire, les droits seront perçus comme si l'usufruitier avait moins de 20 ans, soit 7/10 pour l'usufruit et 3/10 pour la nue propriété.

L'administration a admis les solutions que nous venons d'indiquer, notamment lorsque, pour la transmission simultanée d'usufruit et de nue propriété, usufruitier et nu propriétaire sont solidaires pour le paiement des droits. Mais par l'Instruction 3145, 2°, elle refuse d'admettre ce mode de liquidation en cas de non solidarité, et prescrit que le droit à percevoir soit calculé comme pour les transmissions isolées, c'est-à-dire sur 7/10 pour l'usufruit et 9/10 pour la nue propriété.

Bien que cette solution soit loin d'échapper à la critique, puisqu'elle fait percevoir des droits sur 16/10 de la propriété entière, et qu'elle est par suite contraire au vœu de la loi, nous estimons cependant que la pra-

tique peut la faire soutenir. Lorsqu'en effet, usufruitier et nu propriétaire sont solidaires, la restitution postérieure dans le délai de deux ans, faite en conséquence des justifications prévues par la suite de notre article 14, ne peut, en aucun cas, être préjudiciable au Trésor, celui-ci retenant, pour le complément de droits dû par l'une des deux personnes, une partie du trop perçu sur l'autre. En cas de non solidarité au contraire, et alors chacune des deux parties est tenue de faire une déclaration, cette garantie du Trésor n'existe plus; une justification postérieure ferait restituer intégralement à l'une des deux parties le trop perçu sur sa part, mais ne permettrait pas de retenir, avant ce remboursement, le moins perçu sur l'autre part. Bien qu'expliquée ainsi par une nécessité pratique, la solution de l'Instruction 3146, 2°, reste cependant contraire au vœu de la loi et à l'équité, et il serait désirable que, sans pour cela que le Trésor risque d'être lésé, une solution plus équitable intervînt.

La suite de notre texte prévoit que si l'âge de l'usufruitier, âge non indiqué dès l'abord, est ensuite déclaré au receveur avec indication de la date et du lieu de la naissance, dans les deux ans de la première déclaration, le receveur devra faire à nouveau la liquidation des droits et restituer aux parties le trop perçu. Notre texte dit expressément : « Sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans, sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie ». Des termes mêmes de ce texte, nous pouvons conclure que la loi, pour le cas où la naissance a eu

lieu en France ou en Algérie, n'exige que la déclaration de la date et du lieu de naissance. La production d'un acte de naissance ne saurait être exigée, par suite de la facilité que possède la Régie de vérifier les déclarations qui lui sont faites.

Nous venons de voir que le déclarant doit indiquer la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier. Ici, la loi fait une distinction. Lorsque l'usufruitier n'est pas né en France ou en Algérie, il doit être justifié des date et lieu de sa naissance, avant l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, tandis qu'il suffit de les indiquer, sans en justifier, s'il est né en France ou en Algérie.

Le mode de justification n'étant pas désigné, les agents jouissent, à cet égard, d'un large pouvoir d'appréciation. On ne saurait tirer argument, pour exiger comme justification la production d'un acte de naissance, de ce que cette production est requise pour la restitution prévue par la suite du texte. Les termes mêmes de notre article : « Il sera justifié de cette date avant l'enregistrement », permettent tous les modes de preuve admis en matière fiscale. En général, il sera présenté au receveur un extrait de l'acte de naissance, avec sa traduction s'il y a lieu par un traducteur-juré, ou une copie d'un jugement remplaçant cet acte. Nous pensons que le receveur pourrait admettre toute pièce qui dans son pays d'origine a force de preuve. L'acte présenté devra être légalisé par le consul français du lieu où il aura été dressé.

Pourquoi cette distinction? C'est évidemment parce que les vérifications sont très faciles en France, tandis qu'à l'étranger, elles deviendraient impos-

sibles. En France, en effet, le contrôle a été organisé par les Instructions 3058 et 3146, 4°. Les receveurs relèvent par arrondissement sur des imprimés spéciaux qu'ils adressent chaque semestre au directeur de leur département, les noms, dates et lieux de naissance des usufruitiers, tels qu'ils leur ont été déclarés. Ces relevés sont transmis ensuite à un employé supérieur qui les vérifie par rapprochement avec les doubles de l'état civil déposés au greffe du tribunal de l'arrondissement. C'est seulement lorsque ces relevés vérifiés lui font retour que le receveur peut contrôler les assertions des déclarants, relever et sanctionner, s'il y a lieu, les inexactitudes qu'ils auraient commises.

Quelles sont les sanctions? L'article 14 a frappé l'indication inexacte de l'âge de l'usufruitier d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. L'inexactitude peut porter sur deux points, la date ou le lieu de la naissance.

Y a-t-il indication d'une fausse date? Il peut se faire que la rectification ne change en rien les droits perçus, si, par exemple un usufruitier que l'on a déclaré âgé de 46 ans, l'est de 41. Dans ce cas, naturellement, il n'y a pas lieu à sanction. Il peut se faire que la fausse indication ait lésé le Trésor, ce sera le cas où par exemple, l'usufruitier, étant soumis à un tarif plus élevé que le nu propriétaire, sera en réalité moins âgé que la déclaration ne l'indiquait, et c'est alors que s'applique la sanction du droit en sus. Mais il peut se faire aussi que l'inexactitude de déclaration ait donné lieu à un excès de perception (exemple précédent, mais où l'usufruitier serait plus âgé qu'il

n'a été indiqué) : dans ce cas, nous estimons que l'Administration devrait restituer le trop perçu, si la bonne foi du déclarant est manifeste, et si l'exactitude de déclaration résulte d'une erreur de fait.

Y a-t-il fausse indication du lieu de la naissance? Dans ce cas, la Régie perdant toute possibilité d'en contrôler la date, point essentiel, puisque cette date sert à fixer l'évaluation des deux démembrements de la propriété, on revient absolument au cas où rien n'a été indiqué. C'est pourquoi la loi ordonne alors la perception du « droit le plus élevé ». Et si la loi a employé ces termes, c'est sans doute intentionnellement pour rapprocher ce cas de celui où l'âge de l'usufruitier n'est pas indiqué, cas où elle prescrit la perception des « droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor ». Il y aura restitution du trop perçu si la date de la naissance est reconnue exacte. Bien que la loi n'indique pas de délai pour cette restitution, nous pensons que, toujours par assimilation au cas où l'âge de l'usufruitier n'est pas indiqué, le délai de restitution sera également ici de deux années.

Quant au délai imparti à l'administration pour exiger son supplément de droit, la loi du 25 février 1901 n'a rien fixé. Ce délai reste donc conforme au droit commun. Le droit en sus exigible par application de l'article 14, 2°, se prescrira par deux ans dans les conditions prévues par la loi du 16 juin 1824, article 14. Quant au supplément de droit simple, le délai de prescription le concernant sera de trente ans.

CONCLUSION

Appréciation générale de la réforme de 1901 et 1902.

La progression envisagée comme impôt.

Les projets de réforme des taxes successorales.

Nous venons d'examiner successivement l'organisation du régime fiscal en matière successorale, par la loi du 22 frimaire an VII et les lois postérieures, puis l'œuvre des lois du 25 février 1901 et du 30 mars 1902. Il nous reste à apprécier cette réforme.

Longuement étudiée par le pouvoir législatif, puisqu'elle a donné lieu à de nombreux projets, dont les premiers furent presque aussi anciens que la loi de l'an VII, cette innovation s'est révélée surtout par deux points principaux : la déduction du passif et le tarif progressif, avec à côté d'eux un ensemble de mesures que nous avons examinées.

Sur le premier point, *déduction du passif*, il n'y a que louanges à adresser à la loi. Elle a réparé une injustice flagrante en faisant payer les droits sur l'accroissement de fortune que réalise effectivement l'héritier, et non sur la transmission envisagée en

elle-même indépendamment des dettes qui la grèvent; elle a en outre organisé un système de contrôle et de sanctions qui, rendant la fraude presque impossible, empêchent que le Trésor ne puisse être lésé. Les économistes sont unanimes à la louanger sur ce point.

Par le second, *tarif progressif*, elle a causé en droit fiscal une véritable révolution. Nous avons indiqué plus haut certains cas exceptionnels (droits gradués, impôts dégressifs admis dans les villes et procédant de la déduction d'une somme) où se manifestait déjà un certain caractère de progression. Mais c'est à la loi de 1901 qu'il a appartenu d'introduire dans le droit fiscal français et comme impôt sur le capital, le système progressif.

Loin de lui être favorable, M. Paul Leroy-Beaulieu, dans son *Traité de la Science des finances*, nous dit que la théorie de la progression n'est pas rationnelle, mais superficielle; qu'en outre elle est dangereuse (1). Il voit cependant dans l'économie de la loi de 1901 deux atténuations à cet arbitraire : le droit est établi non sur l'actif global, mais sur la part successorale; en outre chaque part successorale est divisée en tranches ou fractions dont chacune subit le tarif qui lui est afférent.

Ne voulant pas sortir des limites de notre ouvrage nous n'examinerons que succinctement la progression en tant qu'impôt général, puis nous l'apprécierons en tant qu'impôt particulier actuellement existant (impôt sur le capital, tarif successoral). Con-

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la sc. des finances*, t. I, p. 186.

sidérant la progression en général, nous aurons à la comparer à la proportionnalité, à examiner les opinions des économistes qui lui sont favorables et à voir l'application qu'en ont fait les pays étrangers. Puis l'envisageant concurremment avec le principe même de la transmission par décès, comme impôt spécial cette fois, nous apprécierons les projets spoliateurs, et nous verrons si les lois étrangères frappent aussi lourdement que nous les mutations. Enfin nous indiquerons les récents projets soumis au Parlement.

I. — La progression : Impôt général.

La proportionnalité tend à répartir sur tous, selon des tarifs fixés pour tous, les charges de la nation, sans créer de catégories parmi les contribuables. Ces tarifs, étant uniformes, demeurent généralement modérés; s'appliquant à tous, leur exagération créerait aussitôt une opposition générale. La progression, elle, fait croître le taux des tarifs avec le montant des valeurs auxquelles ces tarifs s'appliquent. Dès lors, la France étant un pays où la richesse nationale est très répartie entre les divers habitants, où, par suite, les successions sont généralement faibles, comme nous le montrent les statistiques (voir annexe III), où, à l'inverse de certains pays (comme l'Angleterre) les grosses fortunes sont peu nombreuses, les classes supérieures, laissées sans défense par suite de leur minorité, risqueraient, par la progression, d'être surchargées par des taux excessifs. — Observons pourtant qu'un palliatif

important est donné aux riches propriétaires par le pouvoir et l'influence que leur donne leur fortune.

La proportionnalité a donc sur la progression l'avantage de rendre impossible l'oppression de quelques contribuables par les autres, et d'assurer la modération de l'impôt, et crée, selon nous, la véritable égalité devant l'impôt.

La progression a eu cependant, parmi les économistes, d'assez nombreux partisans, au nombre desquels il faut d'abord compter J.-B. Say, qui manifeste pour elle une inclination non déguisée, s'attachant, dans son *Cours d'Économie politique pratique* (1), à réfuter les objections qui lui sont opposées; puis *John Stuart-Mill* qui, bien que voyant des objections au principe progressif comme principe de répartition générale de l'impôt, n'hésite pas à déclarer que son application lui semble juste et utile pour la fixation des droits successoraux. C'est encore *Jean-Jacques Rousseau* qui, dans un *Discours sur l'économie politique*, se montre partisan de la non proportionnalité de l'impôt quand il nous dit : « Celui qui n'a que le simple nécessaire ne doit rien payer du tout; la taxe de celui qui a du superflu peut aller au besoin jusqu'à concurrence de tout ce qui excède son nécessaire ». C'est *l'École Saint-Simonienne* qui voit dans la progression le moyen de diminuer le scandale des fortunes énormes acquises sans travail; *Léon Faucher* qui admet l'impôt progressif comme légitime pourvu que la progression n'ait que quatre ou cinq

(1) Stourm, *Syst. généraux d'impôts*, chap. xix, § 3, p. 263 (de même pour les citations suivantes).

termes, et seulement pour les impôts de luxe et les droits prélevés sur les successions; c'est enfin *Joseph Garnier* pour qui, dans son *Traité des finances*, l'impôt peut être progressif sans être spoliateur. « On peut concevoir, dit-il, une progression lentement progressive et limitée à un taux modéré... L'impôt progressif, rationnel, sérieux, est celui qui s'accroît non pas d'une manière illimitée, mais qui s'arrête à une limite modérée, qui se perçoit en vertu d'un tarif lentement progressif, sans pouvoir dépasser une partie du revenu... »

D'autres économistes encore adhèrent, la plupart avec réserves comme ceux que nous venons de voir, à la progression.

Comment justifie-t-on généralement la progression ? On distingue à ce sujet différentes manières de concevoir l'impôt progressif.

Certains d'abord l'admettent à titre de correctif de l'injustice des impôts indirects. Ceux-ci en effet qui, à peine d'être improductifs, doivent frapper les denrées et marchandises de première nécessité, sont proportionnels, non certes à la fortune, mais aux besoins de chacun. Les besoins primordiaux étant les mêmes chez tous les hommes, il s'ensuit que le plus pauvre patrimoine est presque aussi lourdement grevé par l'impôt indirect que la grande fortune, et que la proportion entre impôt et patrimoine s'accroît d'autant plus au profit du premier que le second se fait plus petit. L'impôt indirect est progressif à rebours. D'où la nécessité, aux yeux des partisans de ce système, de corriger ce résultat, assurément injuste, par une certaine progressivité à introduire dans l'impôt direct.

Une autre thèse fonde l'impôt progressif sur l'égalité dans le sacrifice. Ses partisans veulent par la progression faire correspondre l'impôt avec la vie de chacun, avec tout l'ensemble des besoins et des sentiments qui se traduisent chez chacun de nous par la privation, par l'étendue du sacrifice qu'exige l'impôt. Ils veulent l'impôt égal pour tous; ils veulent que l'égalité se manifeste chez tout contribuable par une proportion, et que cette proportion soit établie, non entre l'impôt et les biens, mais entre l'impôt et les besoins des hommes.

D'autres enfin, dépassant cette limite, et se souciant peu de fonder leur politique sur des considérations de philosophie et de justice, ne voient dans l'impôt progressif qu'un procédé très simple d'expropriation sans indemnité, de spoliation sans phrases. Il en est en effet pour qui l'idéal serait, non pas que tous les prolétaires actuels pussent être amenés par le travail à la propriété, mais seulement que les millionnaires d'aujourd'hui devinssent prolétaires. Ce n'est pas le progrès qu'ils demandent pour eux, c'est la déchéance pour les autres. Ces révolutionnaires font de l'impôt progressif un instrument de nivellement, ce nivellement qu'ils confondent avec l'égalité, et de représailles. Laissant ces derniers à leurs déclamations, nous voyons cependant que les partisans sérieux et sincères de la progression lui attribuent comme avantage le rétablissement de la véritable proportionnalité et l'égalité des sacrifices.

Proudhon, dans sa *Théorie de l'Impôt*, nous dit : « Puisque l'impôt proportionnel se résout en un impôt progressif dirigé dans le sens de la misère,

toute la question sociale consiste à retourner la progression, et à faire que ce même impôt devienne progressif, au contraire, dans le sens de la fortune (1). » Ce premier argument certes est peu contestable, et il est bien évident que, comme le disait Jean-Jacques Rousseau : « Le riche n'a qu'un ventre, non plus que deux jambes, aussi bien qu'un bouvier. » Assurément les impôts sur les objets de première nécessité, s'adressant aux besoins de tous, sont souvent progressifs à rebours, et dès lors l'idée d'un impôt progressif venant leur servir de contre-poids peut s'invoquer. Mais est-ce bien là le remède qui convient? Ne vaudrait-il pas mieux s'attaquer au mal lui-même en cherchant à atténuer et à supprimer les impôts sur les objets de première nécessité? Si l'argument est excellent pour combattre la tarification des objets dont le besoin journalier se fait sentir pour tous (pain, sel, allumettes, etc.), il perd singulièrement sa valeur quand il cherche à s'appliquer hors de son rayon propre à une progressivité générale. Aussi bien servirait-il à préconiser tout autre remède, et à proposer par exemple l'imposition de certains objets de luxe.

L'autre argument voit dans l'impôt progressif le moyen de créer l'égalité des sacrifices, et d'occasionner à chacun la même somme de privation. Mais ce système qui va jusqu'à prendre à chacun ce qui excède son nécessaire, tendrait au nivellement des fortunes, et aurait comme aboutissant forcé le *communisme*. C'est de lui que s'inspirent les projets radi-

(1) Stourm, *Syst. généraux d'impôts*, chap. xix, § 4, p. 265.

caux de taxes sur les successions que nous aurons à examiner.

En pratique, la gradation, qui est l'essence même de la progression, est généralement tempérée par un maximum et arrête ses effets à un point déterminé. Mais la fixation des divers intervalles de progression découle forcément de l'arbitraire, que l'irrégularité de chaque tranche ait été combinée dans l'intérêt des contribuables ou dans celui du Trésor. Livrée à elle-même, elle aboutirait à la spoliation; déterminée par l'irrégularité des tranches, elle découle de l'arbitraire.

M. Léon Say dans une conférence sur : *Les Solutions démocratiques de la question des impôts* (1886), écrit très justement : « Quand on dit d'un impôt qu'il sera perçu proportionnellement, on se fait comprendre de tout le monde; il est absolument impossible de mettre de l'arbitraire dans un tarif proportionnel. Mais quand il s'agit de progression, c'est bien différent; car il y a autant de progressions qu'on veut... La progression est donc naturellement arbitraire, et c'est pourquoi ceux qui en sont partisans sont réduits à dire qu'ils se contenteront d'une progression modérée. »

Divers pays étrangers ont cependant fait application du système progressif, et l'ont adopté sous différentes formes.

La *Suisse* l'a installé différemment selon ses cantons. On y peut distinguer trois types principaux :

Une forme élémentaire (canton d'Uri) nous montre chaque classe possédant son tarif particulier applicable à la totalité des capitaux imposables de chaque catégorie.

Les fortunes de 2.001f à 30.000f paient 0,50 °/₀₀ sur le tout :
Celles de ..... 30.001 à 50.000 — 0,60 °/₀₀ —
— ..... 50.001 à 80.000 — 0,70 °/₀₀ —
et ainsi de suite jusqu'à un taux maximum de 1,50 °/₀₀ qui s'applique aux fortunes supérieures à 400.000 fr.

Un second mode fait payer à chaque tranche de la fortune le taux qui lui est afférent. Voici par exemple le taux du canton de Bâle :

Les revenus de	1f	à	4.000f	sont taxés à	1 °/₀
Ceux de	4.001	à	8.000	—	2 °/₀
—	8.001	à	12.000	—	3 °/₀
—	12.001	à	16.000	—	4 °/₀
—	16.001	et	au-dessus	—	5 °/₀

C'est là le système de progression fractionnée par tranches qu'a adopté l'impôt successoral français.

Un troisième mode fixe un tarif proportionnel, mais déduit de la valeur imposable un montant fixe non imposable, ce qui transforme ce tarif proportionnel en tarif *dégressif.*

Exemple : Canton de Neuchâtel : tarif 1 fr. 20 °/₀ avec déduction de 600 francs. Dès lors un revenu de 1.200 francs n'étant imposé que pour 600 francs paie 0,60 °/₀ sur le tout, un de 2.000 francs ne paie que sur 1.400 francs soit 0,84 °/₀ sur le tout, et ainsi de suite.

Les différents cantons suisses se rattachent en général à l'un ou l'autre de ces trois modes. Dans chacun la progression résulte de la fixation des tarifs par la loi, et par conséquent de l'arbitraire. Remarquons cependant que la progression est en général limitée par des maxima assez peu élevés.

L'Angleterre connut de bonne heure un tarif dégressif : *l'Icome-tax.* Créé par Pitt en 1798, puis

suspendu et repris, il fut finalement rétabli en 1842 par Robert Peel. Son taux est proportionnel et variable, fixé chaque année par le Parlement anglais, on l'a vu osciller entre 1,25 °/₀ et plus de 6 °/₀. Il se tient maintenant environ vers 5 ou 5 1/2 °/₀. Ce qui le rend dégressif c'est une réduction à la base du tarif (ou *abatements*) qui varie encore selon l'importance des revenus. Aucun *icome-tax* n'est demandé aux revenus de 4.000 francs et au-dessous. Voici ces réductions :

Revenus jouissant de réductions	Réductions allouées	Taux moyen des réductions
Revenus de 4.000f à 10.000f.....	4.000f	57 °/₀
— 10.000 à 12.500	3.750	33 °/₀
— 12.500 à 15.000	3.000	21 °/₀
— 15.000 à 17.500	1.750	10 °/₀

Aucun abatement n'est accordé aux revenus supérieurs à 17.500 francs.

L'Angleterre est entrée en 1894, lors de la réforme de ses tarifs successoraux, dans le régime progressif, en créant le *New estate duty*, dont les droits vont de 1 à 8 °/₀, et s'appliquent sur la totalité de la valeur imposable.

En *Prusse*, la loi du 11 juin 1891 fondant l'ancien impôt des classes ou *Klassensteuer* avec l'*Einkommensteuer* exempte complètement les revenus au-dessous de 1.125 francs, puis par 26 échelons différents allant de 1.125 francs à 25.000 francs établit un tarif progressif qui s'élève de 0.61 °/₀ jusqu'à 4 °/₀. Au-dessus de 25.000 francs, le tarif devient proportionnel et se maintient à 4 °/₀.

II. — Le principe successoral et la progression.

L'impôt sur les transmissions par décès rentre dans la catégorie des impôts sur le capital, mais il y forme un groupe à part, par suite des conditions favorables de sa perception. Contrairement aux impôts ordinaires, il n'est pas perçu périodiquement sur une matière imposable difficile à saisir ; il n'est perçu que lors des transmissions, et les héritiers, étant alors obligés de faire l'inventaire du patrimoine du *de cujus*, la matière imposable change de propriétaire sans pouvoir échapper au fisc.

On a fait de nombreuses objections au principe même des successions, disant qu'une personne ne peut, après sa mort, disposer de ses biens. Il est facile de répondre que c'est toujours la volonté d'un vivant qui s'exécute, volonté exprimée par testament ou présumée pour les successions *ab intestat*, mais que l'effet de la donation ainsi faite est retardé au moment du décès, tandis que l'acceptation du donataire l'est au moment de son entrée en jouissance.

Au reste, l'hérédité se défend par l'utilité sociale. L'intérêt de la société est que l'homme travaille. Lui retirer le droit de transmettre les produits de son activité serait lui enlever le stimulant même qui le porte à travailler.

M. *Paul Leroy-Beaulieu*, dans son *Traité de la science des finances*, parlant des taxes sur les successions, nous dit : « Les écoles socialistes s'efforcent de

contester qu'il y ait un lien nécessaire et étroit entre le droit de propriété personnelle provenant du travail et le droit de laisser en mourant une propriété à un oisif qui ne l'a pas acquise par son travail (1). » Mais c'est là un moyen de stimuler l'épargne, et l'héritage est un fait économique bienfaisant. Justifiant le principe des taxes, il ajoute : « Quoique l'État doive respecter l'héritage, il peut le soumettre à des droits et à des impôts. C'est lui qui assure la transmission des biens du défunt; il est juste de lui payer pour cet important service une rémunération, une sorte de prime d'assurance (1). » Il est facile encore, selon lui, d'exiger des héritiers éloignés un sacrifice plus considérable que des héritiers proches, mais ce sacrifice devrait toujours être assez réduit, puisqu'il est la rémunération donnée à l'État.

Les adversaires de l'hérédité, n'osant s'y attaquer de front, ont présenté des projets vraiment spoliateurs.

Dès 1848, M. Goudchaux, ministre des finances, déposant un projet de loi relatif à la création d'un impôt progressif sur les successions et donations, disait dans son exposé des motifs : « L'impôt progressif semble s'appliquer naturellement à la matière des successions : les biens acquis par cette voie ne sont pas le fruit du travail et de l'intelligence de celui qui les recueille. Il les doit au hasard de sa naissance, au bonheur, parfois même au caprice des affections privées. Il est juste que l'héritier ou le légataire, à qui la

---

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Tr. de la sc. des finances*, t. I, pages 614 et 615.

société garantit la jouissance de ces bienfaits du sort, paie à l'État une taxe d'autant plus élevée que la succession ou la libéralité est plus importante (1). »

Une autre proposition de MM. Giard, Henry Maret, etc. (Chambre des Députés, 26 juin 1884) demande d'étendre le droit de l'État sur les successions *ab intestat* jusqu'au 4e degré et frappe les autres successions d'un impôt progressif qui, débutant à 1 %, s'élève à 20, 40 et même 50 % (au-dessus de 5 millions). Remarquons surtout une phrase du projet où se montre nettement l'intention spoliatrice : « Sagement échelonnée sur une longue série d'années, cette progression permettrait d'arriver sans secousses à l'abolition totale, ou presque totale, de l'héritage. »

Puis le projet Barodet, Clémenceau, etc. (Chambre des Députés, 4 juillet 1887) supprime l'hérédité collatérale, attribue à l'État les successions *ab intestat*, en dehors de la ligne directe, et subordonne la validité des successions testamentaires dévolues aux collatéraux ou personnes non parentes à des conditions d'occupation par ces légataires eux-mêmes des domaines transmis. Ces légataires devraient habiter et exploiter eux-mêmes l'immeuble qu'ils reçoivent !

Enfin, le projet du 13 mai 1891, signé par 142 députés, ne laisse subsister que la succession en ligne directe qu'il atteint par un tarif exorbitant qui est déjà de 17 % sur un million pour s'élever à 55 % sur 20 millions et ainsi de suite, soit bien plus de moitié.

Qu'ils le reconnaissent ou non, ces divers projets

(1) Projet de M. Goudchaux déposé le 3 juillet 1848.

veulent tous la spoliation des héritages. Nous avons déjà indiqué qu'ils combattent l'intérêt même de la société, en décourageant l'homme du travail et de l'épargne. Bien plus, cet accaparement des successions serait nuisible aux finances publiques : s'attaquer aussi violemment au capital national aurait comme résultat fatal son effritement et sa disparition. L'impôt qui produirait, les premières années, des bénéfices considérables, deviendrait rapidement improductif. Heureusement, n'en est-il encore actuellement rien; mais déjà se manifestent des tendances inquiétantes et il est à craindre que, dans un avenir assez rapproché, les tarifs déjà souvent excessifs ne soient encore augmentés.

Les pays étrangers ont en grand nombre adopté pour leurs transmissions par décès les tarifs progressifs. Parmi eux, l'Angleterre et l'Allemagne ont, comme nous, des tarifs très élevés, tandis que la plupart des autres États ont adopté des taux plus modérés.

L'*Angleterre*, par sa loi d'avril 1894, a maintenu ou établi trois principaux droits, et l'*Inland revenue* se compose des *Legacy and succession duty* (l'un sur les meubles, l'autre sur les immeubles, calculés d'après le degré de parenté existant entre les héritiers et le défunt) et de l'*Estate duty*, ou taxe sur la valeur en capital de toute propriété personnelle ou réelle dont le défunt pouvait disposer, sans tenir compte du degré de parenté ni de la qualité des héritiers.

Les premiers, dont tout cumul est interdit avec l'*Estate duty* sur la ligne directe, ne s'appliquent, en général, qu'aux successions collatérales et entre étran-

gers. Proportionnels, et réglés d'après le degré de parenté, ils débutent à 3 % entre frères et sœurs, pour s'élever à 5 % entre oncles et neveux, à 6 % entre grands oncles et petits neveux, et enfin à 10 % entre parents plus éloignés et entre étrangers. Ces droits s'appliquent à la part successorale.

L'*Estate duty* au contraire atteint la masse, déduction faite du passif. Avant la loi de finances de 1907, c'était au-dessous de 2.500 francs l'exemption complète; mais pour aller de 2.501 francs jusqu'aux successions supérieures à 25 millions le tarif comportait 12 échelons, taxés de 1 à 8 %.

En ligne directe l'*Estate duty* est seul appliqué; mais la ligne collatérale et les personnes non parentes subissent en plus les tarifs des *Legacy and succession duty*. Cependant, même lorsqu'il fonctionne seul, l'*Estate duty* suit une échelle fort rapide et fort lourde, surtout si l'on considère qu'il s'applique à la masse et non à la part successorale, que la tranche n'est pas soumise au droit qui lui est afférent, mais la masse entière au droit de la tranche la plus élevée, et que, contrairement à ce qui existe en France, les grosses successions sont en Angleterre la majorité, tandis que se manifeste l'improductivité au bas de l'échelle.

La loi anglaise de finances de 1907 (1) substitue au tarif fixé pour l'*estate duty* par l'article 19 de la loi de finances de 1894 un nouveau tarif applicable aux décès survenus depuis le 19 avril 1907 inclus.

---

(1) *Finance act. 1907. Bull. de statistique de l'Enregistrement*, année 1908, p. 246.

Voici ce tarif :

FORTUNES *(estate)* COMPRISES entre	et	TAUX POUR CENT DE L'*Estate duty*
100 liv. st.	500 liv. st.	1 p. % sur le tout
500 —	1.000 —	2 — —
1.000 —	10.000 —	3 — —
10.000 —	25.000 —	4 — —
25.000 —	50.000 —	4 10/12 p. % —
50.000 —	75.000 —	5 p. % —
75.000 —	100.000 —	5 10/12 p. % —
100.000 —	150.000 —	6 p. % —
150.000 —	250.000 —	7 — —
250.000 —	500.000 —	8 — —
500.000 —	750.000 —	9 — —
750.000 —	1.000.000 —	10 — —
1.000.000 —	1.500.000 —	10 % sur le premier million et 11 % sur le surplus
1.500.000 —	2.000.000 —	10 % — 12 % —
2.000.000 —	2.500.000 —	10 % — 13 % —
2.500.000 —	3.000.000 —	10 % — 14 % —
Au dessus de	3.000.000 —	10 % — 15 % —

Il importe de remarquer ici que la progression se calcule de deux façons différentes, suivant que la fortune est inférieure ou supérieure à un million. Le tarif édicté pour la fortune inférieure à 1 million s'applique à l'ensemble des biens transmis et non à la tranche seule; tandis que si la fortune est supérieure à 1 million, il est créé deux tranches dont l'une est tarifée à 10 % et l'autre à 11, 12, 13, 14 ou 15 %.

Si nous rapprochons les tarifs anglais de nos tarifs actuels, nous voyons que, chez nous, le tarif progressif est tempéré par deux grands avantages, le calcul de l'impôt sur la part successorale, et l'attribution à chaque tranche du droit qui lui est propre. L'héritier en ligne directe en France pour une part de 500.000 francs lui revenant paiera (de 1 % à 2,50 %), une moyenne de 2,16 %, tandis qu'en Angleterre il

paierait 8 % s'il est seul héritier, et un tarif beaucoup plus élevé si, sa part n'étant toujours que de 500.000 francs, la masse totale de la succession s'élevait à 1 ou 2 millions. Mais dès qu'on parviendra à la ligne collatérale ou aux personnes non parentes c'est en général l'impôt français qui devient le plus élevé.

Parmi les autres États qui, en général, nous donnent l'exemple de tarifs plus modérés, souvent inexistants en ligne directe, l'Allemagne vient de suivre notre exemple par sa loi de 1906.

En *Allemagne* en effet, avant la loi d'Empire du 3 juin 1906, le régime auquel les successions étaient soumises différait d'un État à l'autre. Ainsi en *Prusse* aucune taxe ne frappait les successions en ligne directe ou entre époux, tandis que la ligne collatérale se voyait imposée d'un droit proportionnel de 2 % entre frères et sœurs, de 4 % entre cousins, et qu'enfin les étrangers ne subissaient qu'une taxe de 8 %; en *Bavière* encore étaient exemptées de tout droit les successions en ligne directe descendante et entre époux, alors que la ligne directe ascendante, les frères et sœurs, les neveux payaient 4 %, les cousins 6 % et les étrangers 8 %; de nombreux États de l'Allemagne, sans exempter les descendants et les époux, ne les frappaient que d'une taxe de 1 % au maximum; et même dans un État, la principauté de *Valdeck*, il n'existait aucun droit de succession.

La loi d'Empire du 3 juin 1906 (1), substituant à

(1) *Bull. de statistique du ministère des finances* de mai 1907, p. 581 et suivantes, R. E. 4500. — *Bull. de statistique et de législation comparée de l'administration de l'enregistrement*, année 1907, p. 239 et suivantes.

l'impôt précédent au profit des divers États un impôt d'empire, a effectué une importante réforme. Cette loi était nécessitée du reste par la création antérieure d'un Code civil s'appliquant à tout l'Empire (1), et il était logique que l'Allemagne rendit uniforme le droit fiscal successoral.

La nouvelle loi, à l'exemple de la plupart des législations des États particuliers, déclare non imposables les successions échues à des descendants en ligne directe et les successions entre époux; mais elle autorise les États particuliers à imposer à leur profit ces catégories de successions, de même qu'elle leur permet d'établir pour leur propre compte des surtaxes sur les droits perçus en vertu de la loi d'Empire. Les taux des droits sont fixés en tenant compte, et du degré de parenté entre l'ayant droit et le *de cujus*, et du montant de la part successorale recueillie.

Le taux de l'impôt est réduit aux trois quarts pour les propriétés agricoles ou forestières; en outre diverses remises peuvent être accordées quand les dévolutions de biens se suivent à de courts intervalles et entre parents rapprochés. La déclaration doit être effectuée dans les trois mois du décès, mais des délais de paiement peuvent être accordés (par exemple : en dix annuités, art. 47), notamment quand la succession comprend des biens fonciers. Les droits fixés sont proportionnels et s'appliquent à la valeur nette des biens. En outre les successions inférieures à 500 marks, soit 625 francs, sont exemptes de tout droit.

---

(1) Ce code fut voté en 1896 et mis en application le 1er janvier 1900.

La quotité en est ainsi fixée (art. 10 de la loi) :

A 4 °/₀ pour les pères et mères, frères et sœurs, neveux;

A 6 °/₀ pour les grands parents, beaux parents, gendres et brus, petits neveux, enfants naturels reconnus et leurs descendants, enfants adoptifs et leurs descendants;

A 8 °/₀ pour les frères et sœurs des parents et alliés au second degré;

A 10 °/₀ dans les autres cas.

Si le montant de l'héritage dépasse 20.000 marks, le taux de l'impôt devient progressif; le taux fixé est alors multiplié par 11/10, 12/10, etc., jusqu'à 25/10 au-dessus de un million de marks.

Les legs faits à des églises nationales, établissements de bienfaisance, etc., sont soumis à un droit de 5 °/₀.

Remarquons enfin que les rentes viagères ou autres usufruits limités à la durée de la vie (art. 18) sont évalués d'après l'âge de la personne dont la mort doit amener leur extinction.

D'après les prévisions énoncées lors du vote de la loi, cet impôt doit atteindre 72 millions de marcks. Son produit est donc bien inférieur à celui de l'impôt successoral français. La caractéristique de ce système est l'alliance de la proportionnalité et de la progression limitée.

Au bas de l'échelle, exemption complète jusqu'à 625 francs; puis proportionnalité jusqu'à 25.000 francs, et enfin progression lente par suite de l'augmentation du tarif proportionnel de un, deux dixièmes, etc., jusqu'à un actif de 1.250.000 francs (1).

---

(1) Signalons un récent projet de réforme financière (*Bull. de statistique de l'Enregistrement, 1908*, p. 315 et 322) présenté au *Reischtag* par le chancelier de Bulow (séance du 19 novembre 1908) :

En ce qui concerne les successions, auxquelles on demanderait un

Parmi nos voisins indiquons également les tarifs récemment votés en Espagne (1). Cet État possède actuellement des tarifs proportionnels et, en même temps, des tarifs progressifs. Les tarifs édictés par la loi du 2 avril 1900, déjà modifiés par celle du 31 décembre 1905, viennent, en effet, d'être rehaussés par la loi du 3 août 1907 pour les successions entre collatéraux :

Entre Collatéraux au 4e degré. 10.50 %
— — 5e — . 12.50 % } (tarif proportionnel)
— — 6e — . 14 » %

Entre Collatéraux de degré plus éloigné et entre personnes non parentes (tarif progressif) :

au-dessous de 10.000 pesetas	16 %
de 10.000 à 50.000 —	17 %
de 50.000 à 100.000 —	18 %
de 100.000 à 250.000 —	19 %
au-dessus de 250.000 —	20 %

Nous ne signalerons que pour mémoire la loi de décembre 1904, mise en vigueur le 1er avril 1905, qui

---

produit évalué à 92 millions, la part de l'Empire dans le produit établi par la loi du 3 juin 1906 serait élevée des 2/3 aux 3/4 de ce produit. Cet impôt serait étendu aux successions revenant à des descendants en ligne directe et aux époux, qui en étaient jusqu'ici exemptées. Il serait, en outre, créé une taxe nouvelle analogue à l'*estate duty* anglais (*nachlassteuer*) et frappant les successions supérieures à 20.000 marks d'après un tarif gradué uniquement suivant l'importance de la masse successorale, et allant de 0.50 à 3 p. 100. Les successions de personnes assujetties au service militaire, mais n'ayant pas fait de service actif conformément aux lois militaires, seraient soumises à une surtaxe (*Wehrsteuer*) de 1.50 % de l'actif net successoral. Enfin le droit d'hérédité *ab intestat* serait supprimé, au profit de l'État, pour toutes les personnes autres que les époux, les parents du premier et du second rang (enfants et petits-enfants, père et mère, frères et sœurs et leurs enfants) ainsi que les grands-parents.

(1) *Bull. de statistique de l'Enregistrement*, année 1906, p. 212; année 1908, p. 308.

a créé des droits de succession dans l'empire du *Japon*. Cette loi, distinguant la « succession à la maison » et la « succession aux biens », exonère de tout droit les successions inférieures à 1.000 *yen* dans le premier cas et à 500 *yen* dans le second. Le taux du droit imposable varie suivant la valeur des biens et la catégorie d'héritiers à laquelle appartient celui qui succède (1).

Indiquons également une imitation de notre loi française, applicable à *Buenos-Aires* et dans les territoires de la *République Argentine*, où le Congrès National possède une juridiction directe. La loi votée par ce congrès le 6 octobre 1905 (2) édicte un tarif progressif s'appliquant à la part héréditaire nette. Le taux en est réparti suivant sept tranches, la première comprenant les sommes inférieures à dix mille piastres, la dernière celles supérieures à un million de piastres; il est ainsi fixé (art. 2 de la loi) :

Ligne directe et époux, de 1 % à 2,50 %. — (Exemption complète au-dessous de 5.000 piastres.)	
Collatéraux, 2e degré	de 4 % à 7 %
— 3e —	de 5 % à 8 %
— 4e —	de 6 % à 9 %
— 5e —	de 7 % à 10 %
— 6e —	de 8 % à 11 %
Autres parents et étrangers	de 10 % à 13 %

(1) *Bull. de statistique du ministère des finances* de mars 1908, p. 387, R. E. 4663. Le *yen* a une valeur nominale de *2 fr. 75*. Son cours, au 18 novembre 1909, a été de *2 fr. 56*.

(2) R. E. 4750. La valeur de la *piastre* a été fixée à *2 fr. 20* par la loi de conversion de 1898.

III. — Les récents projets de réforme des taxes successorales.

Malgré l'exemple de la plupart des États étrangers, les différents gouvernements français ont sans cesse cherché à équilibrer leur budget au moyen des taxes sur les mutations par décès. Aussi, est-il curieux de rechercher la production des droits de mutation depuis 80 ans.

En 1826,	leur total	s'élève	à 24	millions.	
1836	—	—	33	—	
1846	—	—	35	—	
1856	—	—	60	—	
1866	—	—	94	—	
1876	—	—	147	—	
1886	—	—	177	—	
1896	—	—	182	—	
1906	—	—	240	—	(1).

L'appétit de nos ministres des finances trouve ces chiffres trop faibles, et sans oser tout à fait battre le record de l'Angleterre à qui les taxes successorales fournissent 481 millions, nous allons les voir chercher sans cesse à augmenter le produit des tarifs successoraux.

Sans remonter trop avant, indiquons d'abord la proposition présentée en 1906 par M. Poincaré, alors ministre des finances, dans son projet de budget pour l'exercice 1907. L'auteur cherche un produit de

(1) *Bull. stat. enreg.*, 1902, p. 126 et suiv.; 1907, p. 113 et suiv.

67 millions dans l'augmentation du tarif des droits sur les successions. D'une manière générale, et sauf pour les successions inférieures à 10.000 francs, dont les droits ne sont pas augmentés, le projet de M. Poincaré fait porter l'aggravation moins sur la ligne collatérale que sur la ligne directe. Les droits auxquels est astreinte cette dernière vont de 1,25 à 8 °/₀, tandis que ceux entre étrangers commencent à 19,50 °/₀ pour s'élever à 28,50 °/₀. En outre du principal, ces droits sont soumis à un décime, ce qui porte le dernier tarif à 31,35 °/₀.

Ce projet ayant échoué, les projets de budget de 1909 et 1910 cherchent, à leur tour, un nouveau produit à l'aide des taxes successorales, mais ici par d'autres moyens : le Gouvernement estime trouver, pour 1909, une ressource de 22 millions dans certaines dispositions en vue d'empêcher les fraudes dans les déclarations de successions et les ventes d'immeubles et de fonds de commerce (serment décisoire), projet auquel la commission du Budget, par l'organe de M. Doumer, rapporteur, riposte par une aggravation de tarifs; tandis que M. Caillaux cherche à équilibrer son budget de 1910 au moyen d'une taxe spéciale sur le montant de l'actif net des successions. Ces deux projets étant les plus récents, il nous semble intéressant d'en esquisser ici les traits principaux.

I. *Le projet de budget pour 1909* (1). — Le Gouver-

(1) Rapport de la commission présenté par M. Doumer, député, *Journal officiel* des 15 octobre 1908 et suiv., Doc. parl. Chambre, p. 689 et suiv., Annexe n° 2036, R. E. 4717.

nement proposait diverses augmentations d'impôt, ainsi que des mesures contre la fraude. Par ces dernières, il voulait réprimer les fraudes en matière de déclarations de successions, de ventes d'immeubles et de fonds de commerce en donnant à l'administration le droit de déférer le serment décisoire comme moyen de preuve; mais les conditions dans lesquelles ce serment eût été déféré, l'appréciation arbitraire donnée aux receveurs, la trop longue durée de prescription, et l'exagération des pénalités proposées firent hésiter la commission.

Celle-ci, dans une entrevue qu'elle eut le 2 octobre 1908 avec M. Caillaux, ministre des finances, sans accepter encore ses propositions moins rigoureuses, qui eussent fait précéder toute déclaration contenant de l'argent comptant, des créances ou des valeurs mobilières, d'un serment préalable, comportant les pénalités du faux serment en cas d'omission ou de dissimulation, crut bon d'autoriser l'administration à employer tous les modes de preuve admis par le droit commun, y compris le serment. C'est en ce sens que fut rédigé l'article 8 du projet. Le rapport de M. Doumer fait observer que le texte proposé est sensiblement le même que celui qui fut voté par la Chambre, le 21 novembre 1895, mais écarté ensuite par le Sénat.

La commission pensa alors combler une partie du déficit à l'aide d'une augmentation des droits successoraux. Mais l'introduction du tarif dans le projet de la loi de finances de 1909 rencontra de l'opposition de la part de M. Caillaux lui-même. Celui-ci reconnaissait certes qu'il y avait là pour le budget une ressource

latente de la plus haute importance, mais il estimait qu'on devait la réserver pour être ultérieurement affectée à l'exécution de la loi sur les retraites ouvrières; ce à quoi le rapport de M. Doumer répond que les ressources d'un budget ne sont pas appelées à avoir d'affectation propre, mais qu'elles doivent concourir toutes à couvrir l'ensemble des dépenses.

La commission propose donc une augmentation du tarif des mutations à titre gratuit entre vifs et par décès.

Dans le tarif proposé par la commission du budget (1) nous remarquons diverses innovations :

En premier lieu, la ligne directe précédemment soumise à un seul tarif progressif se subdivise ici en trois degrés, ce que le rapport explique ainsi : « Il est juste que le petit-fils héritant de son grand'père, sans que la succession ait passé à son père, comme il serait normal, paie un droit de mutation un peu plus élevé. Le supplément de taux, pour le second degré de la ligne directe, n'est que de 0,50 % dans chaque tranche. Le tarif s'élève donc, dans ce cas, de 1 1/2 % à 7 %. Il va de 2 à 7,50 % dans les degrés supérieurs de la ligne directe (2) ». Mais s'il ajoute deux degrés nouveaux, le tarif a bien soin d'en supprimer un autre, en considérant comme étrangers les parents au delà du 4e degré. Enfin, l'augmentation des différents échelons de progression, si elle est régulièrement de 0 fr. 50 pour les successions en ligne directe, s'élève à 0 fr. 75 pour les mutations entre époux et

(1) Voir ce tableau page suivante.
(2) R. E. art. 4717, p. 81.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1.000.000 de francs	1.000.001 et 2.000.000 de francs	2.000.001 et 5.000.000 de francs	5.000.001 et 10.000.000 de francs	10.000.001 et 50.000.000 de francs	Au delà de 50.000.000 de francs
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
1° En ligne directe, au premier degré.....	1 »	1 50	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50
2° En ligne directe, au second degré.....	1 50	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
3° En ligne directe, au delà du second degré..	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »	7 50
4° Entre époux.....	4 »	4 75	5 50	6 25	7 »	7 75	8 50	9 25	10 »	10 75	11 50	12 25
5° Entre frères et sœurs..	10 »	10 75	11 50	12 25	13 »	13 75	14 50	15 25	16 »	16 75	17 50	18 25
6° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces....	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »
7° Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »
8° Entre parents au delà du 4° degré et entre personnes non parentes...	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »

entre frères et sœurs et à 1 franc par tranche pour les parents plus éloignés et les étrangers (1).

Par ce tarif, la commission espérait créer une recette supplémentaire annuelle de 72 millions, soit de 36 millions pour la première année, le délai de six mois accordé aux héritiers pour souscrire la déclaration ne faisant porter l'effet du nouveau tarif que sur moitié de l'année. C'était faire produire aux mutations par décès une moyenne annuelle de près de 320 millions. Ce projet n'eut heureusement pas de suite; mais, bien que, comme nous allons l'examiner, M. Caillaux ait basé autrement la surproduction qu'il cherchait dans les mutations par décès, la proposition de M. Doumer et de la commission reste grosse de

---

(1) Citons, à titre d'indication, les droits proposés pour les donations :

En ligne directe :

1° Donations portant partage, faites conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil par les père et mère ou autres ascendants entre leurs enfants ou descendants : 2 °/₀ au lieu de 1,70 °/₀.

2° Donations faites par contrat de mariage aux futurs : 2,50 °/₀ au lieu de 2 °/₀;

3° Donations autres que celles désignées ci-dessus : 4,50 °/₀ au lieu de 2 °/₀.

	PAR CONTRAT DE MARIAGE		HORS CONTRAT DE MARIAGE	
	Tarif existant	Tarif proposé	Tarif existant	Tarif proposé
Entre époux	»	4 50 °/₀	5 » °/₀	6 50 °/₀
Entre frères et sœurs	7 » °/₀	8 50 °/₀	9 » °/₀	11 » °/₀
Entre oncles et tantes et neveux ou nièces	8 » °/₀	8 » °/₀	10 » °/₀	13 » °/₀
Entre grands-oncles et grand'-tantes et petits-neveux ou petites-nièces et cousins-germains	9 » °/₀	12 » °/₀	11 » °/₀	15 » °/₀
Entre parents aux 5e et 6e degrés	10 » °/₀	15 » °/₀	12 » °/₀	18 » °/₀
Entre étrangers	11 » °/₀		13 50 °/₀	

conséquences, parce qu'elle a fait considérer l'augmentation des tarifs comme une ressource latente du budget, et qu'elle a suggéré la restriction de la vocation héréditaire, en créant différents degrés dans la ligne directe, et en assimilant aux étrangers les parents au delà du 4e degré.

II. *Le projet de budget pour 1910, et les idées nouvelles de M. Caillaux* (1). — M. Caillaux, qui n'avait accepté qu'à son corps défendant l'introduction d'un rehaussement de taxe dans le projet de budget de 1909, a bien soin de ne pas reprendre, dans celui distribué le 22 juin 1909 pour l'exercice 1910, les propositions que nous venons d'examiner. Il s'explique, à ce sujet, dès l'exposé des motifs de son projet. Les raisons qu'il donne méritent d'être rapportées ici : « ... Il n'est pas, à notre avis, conforme aux règles de la saine justice de réserver un traitement si dur à des dispositions testamentaires qui peuvent être infiniment respectables, soit qu'elles assurent les vieux jours d'un dévoué serviteur, soit qu'elles perpétuent la collaboration du défunt à une œuvre sociale... L'accroissement dans la mesure proposée des tarifs de succession les plus élevés aggraverait, nous en avons la conviction, une situation déjà grosse de périls pour les intérêts du fisc et pour l'économie de la nation... (2). » Jusqu'à présent, nous ne pouvons, certes, qu'approuver M. Caillaux. Mais nous allons avoir à nous séparer de lui dès ses premières propositions.

---

(1) R. E., art. 4835 et 4836. Les diverses citations du projet de M. Caillaux sont tirées de l'article 4835.

(2) R. E. 4835, p. 542, *in fine*.

Que demande donc M. Caillaux ?

Il veut, en premier lieu, faire édicter diverses mesures contre la fraude (art. 27 à 31 du projet), puis créer une taxe spéciale progressive sur l'actif net global des successions (art. 32).

Dans son projet de budget, M. Caillaux, reprenant les idées contenues dans le projet de loi déposé sur le bureau de la Chambre des Députés, le 12 mars 1908 (1), cherche à réprimer les fraudes en matière de droits de succession. Ses mesures de répression comportent d'abord une restriction à la saisine héréditaire, en ce sens que :

Article 27 : « Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement des valeurs mobilières, de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, les héritiers, donataires ou légataires ne peuvent se faire remettre lesdites valeurs par tous tiers détenteurs, dépositaires ou débiteurs, qu'à la condition d'en avoir préalablement obtenu un envoi en possession spécial, et ils perdent toute vocation héréditaire et tout droit aux donations et legs portant sur ces mêmes valeurs, s'ils n'ont pas obtenu cet envoi en possession dans les délais fixés à l'article 21 de la présente loi.

« Cet envoi spécial en possession est prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribu-

(1) Projet de loi tendant à réprimer les fraudes en matière de droits de succession, déposé sur le bureau de la Chambre des députés par M. Caillaux, ministre des finances, le 12 mars 1908. *Bull. de statistique de l'Enregistrement*, 1908, p. 40.

nal de première instance dans le ressort duquel la succession s'est ouverte. Cette ordonnance contient l'énumération des créances et valeurs successorales mentionnées dans le paragraphe précédent... »

L'article 28 fixe une pénalité : « Les héritiers... qui n'auront pas déclaré dans les délais prescrits... les valeurs mobilières successorales de toute nature déposées ou existant à l'étranger et qui en auront pris possession sans s'être conformés aux prescriptions de l'article précédent, seront passibles d'une amende égale au quart des biens non déclarés, sans addition de décimes... »

L'article 29 prévoit que les inventaires et actes de notoriété destinés à établir la qualité des ayants droit devront faire mention de l'obligation prévue à l'article 27.

Enfin, les articles 30 et 31 donnent une action à tout intéressé contre les détenteurs et créent une hérédité irrégulière.

Article 30 : « Les contraventions à l'article 27 de la présente loi donneront ouverture contre les tiers détenteurs, dépositaires ou débiteurs étrangers à une action en responsabilité au profit de tout intéressé. »

Article 31 : « Si l'héritier..., appelé à recueillir les biens déposés ou existant à l'étranger, ne remplit pas, dans les deux ans de l'ouverture de la succession, les formalités requises par l'article 27 de la présente loi, tout successible pourra, aussitôt après l'expiration de ce délai, le mettre en demeure d'avoir à accomplir ces formalités. Cette mise en demeure, qui sera faite par acte d'huissier, contiendra l'énumération des

valeurs pour lesquelles l'envoi en possession devra être demandé. A compter de la date de cette mise en demeure, les héritiers, donataires ou légataires auront un délai, savoir : les premiers appelés de six mois, les appelés en seconde ligne de neuf mois, les appelés en troisième de douze mois, et ainsi de suite, à raison d'une augmentation de délai de trois mois par degré, pour remplir les formalités prévues par l'article 27 précité.

« Faute par eux d'avoir accompli ces formalités dans lesdits délais l'envoi en possession sera prononcé au profit du requérant qui sera censé avoir succédé seul et immédiatement au défunt pour tous les biens et valeurs spécifiés dans l'exploit de mise en demeure.

« Dans le cas où l'héritier premier appelé ou le légataire aura satisfait au vœu de la loi, à la suite de la mise en demeure, l'héritier du degré subséquent qui aura fait signifier cet exploit aura droit au remboursement de ses frais et loyaux coûts et aux fruits des biens réclamés depuis le décès de l'auteur de la succession jusqu'à la mise en demeure. »

Telle est la première proposition de M. Caillaux. Dans son exposé des motifs, il la montre destinée à combattre la pratique des dépôts de titres dans les banques étrangères, pratique qui prend de plus en plus d'extension. Si M. Caillaux combat si violemment la fuite des capitaux, c'est, sans doute, moins pour arriver à avoir des déclarations de successions complètes, que pour connaître la richesse mobilière totale de la France, afin d'asseoir sur elle un impôt général progressif sur le capital, destiné dans son esprit à

compléter l'impôt sur le revenu qu'il est parvenu à faire voter par la Chambre des Députés.

« Les besoins grandissants de l'État, dit-il dans son exposé des motifs, la nécessité de pourvoir aux réformes démocratiques, celle de diminuer le poids des impôts qui pèsent sur les consommations, exigent la création de grands impôts sur les revenus et sur les capitaux, comportant une progression modérée. Mais qu'une partie de la richesse mobilière se dérobe à ces taxes, et alors l'impôt retombera d'un poids plus lourd sur la propriété foncière, sur les immeubles, et, en général, sur la richesse créée en France et qui ne peut échapper au fisc... » M. Caillaux voit donc dans cette mesure, qui lui fut du reste inspirée par M. Charles Dumont, rapporteur de la commission de législation fiscale, une atténuation à la capacité de recevoir. Mais il juge la mesure encore incomplète ; ainsi qu'il le dit dans son exposé des motifs, « il faut aller au delà : il faut envisager la suppression complète de la saisine, tout au moins l'obligation de l'inventaire après décès ».

Que vaut sa trouvaille? D'abord le péril est bien moins grand qu'on ne veut bien dire, et il est impossible que l'importance des valeurs non déclarées s'élève annuellement, ainsi que le prétend M. Caillaux, à 600 millions. Il semble plus juste de s'en rapporter à l'évaluation donnée par le *Journal des Sociétés*, d'après lequel les titres au porteur omis annuellement représenteraient 121 millions (1), chiffre obtenu par comparaison avec les valeurs nominatives qui

(1) *Journal des sociétés*, année 1908, art. 1780, p. 342 et suiv.

sont déclarées dans le même temps; certaines de celles-ci pouvant elles-mêmes être omises, et par suite en outre des valeurs étrangères, il semble probable que le chiffre indiqué par M. Caillaux, qui n'en justifie, d'ailleurs, aucunement, doit être réduit au moins de moitié.

Un autre argument plus sérieux contre la proposition Dumont-Caillaux est que, par l'attribution aux successibles qui ont fait signifier l'exploit prévu, soit des valeurs désignées à l'exploit, soit des fruits de ces valeurs, la mesure organiserait l'encouragement à la délation, moyen de répression qu'une loi saine ne saurait admettre. Cette délation n'aurait du reste que très rarement l'occasion de s'exercer, d'abord parce qu'il existe en France bon nombre d'honnêtes gens qui ne voudraient à aucun prix recourir à un tel procédé d'enrichissement, ensuite parce que, pratiquement, les collatéraux éloignés ignoreraient la consistance mobilière de la succession, consistance que souvent les héritiers directs ne connaissent qu'après de sérieuses recherches. Quant à l'action du Trésor contre les dépositaires étrangers, il semble inutile d'en faire mention : cette action serait illusoire lorsque, et c'est le cas presque général, ces dépositaires ne posséderaient aucun bien en France (1).

Au reste le meilleur moyen de retenir les capitaux à l'intérieur n'est pas de les surcharger d'impôts et de suspendre sur eux des menaces d'amendes exagérées. Les projets récents feraient porter sur le revenu : 4 %

(1) Voir également l'étude de M. Binet, *Restriction de la saisine*, R. E. 4575.

(taxe de la 3e catégorie du projet), plus 8 % en remplacement des droits actuels de timbre et de transmission, et 5 % de taxe complémentaire, au total 17 %; pendant qu'un droit sur le capital variant de 1 à 20,50 % lors des mutations par décès (tarif actuel) serait augmenté de la taxe dont nous avons à parler et qui majorerait encore les tarifs dans de grandes proportions. N'est-ce pas là un encouragement à placer au dehors ses capitaux ?

La mesure que proposait ainsi M. Caillaux n'était pas en son esprit appelée à produire des recettes importantes, et nous avons montré que les espérances du ministre étaient encore trop fortes. Mais voici maintenant une nouvelle taxe, taxe à grand rendement, taxe destinée à amorcer un grand impôt progressif sur le capital. Certes, il ne lui demande pas dès le début des sommes considérables; au contraire, pour faire passer son idée il la présente modeste, et ne désire lui voir produire comme appoint aux prochains budgets que la bagatelle d'une vingtaine de millions; mais son exposé des motifs est gros de sous-entendus, et nous allons y découvrir des menaces.

Quelle est donc cette proposition ?

L'article 32 du projet précité s'exprime ainsi :

« Indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens meubles ou immeubles sont assujetties par les lois existantes, il sera perçu, sans addition d'aucun décime, sur l'actif net global de la succession, une taxe proportionnelle fixée ainsi qu'il suit :

Les successions dont l'actif net est compris :

entre	1f	et	10.000f	subiront une taxe de	0,05 %
—	10.001	et	50.000	— —	0,10 %
—	50.001	et	100.000	— —	0,15 %
—	100.001	et	250,000	— —	0,20 %
—	250.001	et	500.000	— —	0,25 %
—	500.001	et	1.000.000	— —	0,50 %
—	1.000.001	et	2.000.000	— —	0,75 %
—	2.000.001	et	5.000.000	— —	1 » %
—	5.000.001	et	10.000.000	— —	1,25 %
—	10.000.001	et	50.000.000	— —	1,50 %
Les successions dont l'actif net dépasse 50.000.000					2 » %

« Seront applicables à la taxe établie par la présente loi les dispositions des lois antérieures relatives à la liquidation, au paiement et au recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi qu'aux pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission, ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe sera effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès et sauf leur recours contre les autres ayants droit qui seront tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. »

Une remarque préliminaire s'impose : Des deux tempéraments que M. Leroy-Beaulieu reconnaissait aux tarifs successoraux français, l'un reste bien maintenu dans cette taxe, puisque chaque tranche de progression restera soumise au droit qui lui est afférent; mais l'autre, le calcul des droits sur la part héréditaire, n'existe plus, la taxe étant perçue sur l'ensemble net de l'actif successoral, et l'on ne peut plus dire que l'héritier est taxé par rapport au

montant de son enrichissement, et selon son degré de parenté envers le défunt.

Comment M. Caillaux justifie-t-il donc sa nouvelle taxe? Dans son rapport précité il nous dit bien que les droits actuels visent l'émolument personnel dont bénéficie l'héritier; mais il ajoute que l'on peut concevoir que les capitaux dont l'existence est révélée lors d'une dévolution successorale « soient considérés en eux-mêmes et subissent au profit de l'État un prélèvement, gradué en raison de leur masse totale, qui représente un impôt sur le capital prélevé au moment où le fait du décès de son possesseur en révèle le montant » (1).

Ces considérations, admises en Angleterre et préconisées par le gouvernement impérial allemand dans son projet de réformes financières, lui semblent suffisantes pour faire adopter en France cet impôt nouveau produisant une vingtaine de millions.

Mais, ne nous y trompons pas, et l'exposé des motifs nous le dit clairement, la taxe actuelle n'est qu'une amorce. Il est vrai qu'en Angleterre existe un *droit sur la fortune* qui frappe le montant total de la succession, indépendamment des droits qui atteignent l'enrichissement de l'héritier, droits qui sont en quelque sorte la rémunération due à l'État pour le service rendu par lui en assurant les transmissions; nous admettons également que l'ensemble de ces deux taxes fournisse, ainsi que nous l'annonce M. Caillaux, une recette de 481 millions, recette susceptible d'être portée par le récent projet présenté

(1) R. E. 4835, p. 547.

par le Chancelier de l'Échiquier, M. Lloyd Georges, à une somme de 670 millions, tandis que la recette française actuelle n'est guère que de 250 millions; mais ce n'est certes pas un motif suffisant pour chercher à battre un tel record, et pour n'envisager que les pays lourdement imposés. M. Caillaux se base sur le seul fait que le pourcentage de l'impôt et de l'annuité successorale produit en Angleterre 6,7 % (9,3 % d'après le projet de M. Lloyd), tandis qu'il ne cause au profit du Trésor Français qu'un prélèvement de 4,57 %, pour en conclure qu'on peut sans difficulté tirer de la taxation des successions un supplément de ressource de 100 à 150 millions.

Telle est donc la grosse menace du projet : La *taxe de statistique* sur les capitaux dont les successions révèlent le montant, destinée à produire seulement aux prochains budgets un appoint de 20 millions, se verra bientôt rehausser de façon à obtenir un rendement de 100 à 150 millions, ce qui, ajouté aux 250 millions, fera un total de 400 millions à présenter à côté des 481 de l'Angleterre !

Ce nouvel impôt n'est cependant en réalité qu'une surtaxe à l'impôt actuel, puisqu'il atteint la même matière imposable. Deux innovations toutefois, progression plus rapide et perception sur l'actif total de la succession, mais qui sont loin de correspondre à l'esprit de nos lois fiscales. Depuis longtemps on admet comme base d'impôt successoral la gradation de la taxe en raison de la parenté, tandis que la taxe proposée, uniformément imposée aux diverses catégories de successibles, serait aussi lourde aux enfants du *de cujus*, à qui l'héritage revient normalement et

justement, qu'aux étrangers qui bénéficient d'un enrichissement imprévu. L'augmentation de taxe en outre, qui est de 0 fr. 05 dans les premiers échelons de progression, passe ensuite à 0 fr. 25, puis à 0 fr. 50 dans le dernier échelon; cette surtaxe doublerait donc la taxe imposée actuellement à la ligne directe, tandis qu'elle ne serait que du dixième pour les héritiers éloignés et les étrangers.

A côté de ces défauts, la taxe présente encore un nouvel inconvénient : ne s'appliquant pas à la part héréditaire, elle retomberait plus lourdement sur les familles nombreuses où chacun des héritiers, qui ne recueille qu'une part modeste d'un actif déjà élevé, et ne paie actuellement que les tarifs afférents aux toutes premières tranches, devrait supporter une portion de la taxe nouvelle d'autant plus forte que le nombre des héritiers serait plus grand, puisque cette taxe perçue sur l'ensemble de la succession, c'est-à-dire sur des tranches plus imposées, se répartirait entre eux. De même pour le légataire : bien que ne recevant qu'un legs d'une valeur définie, la part de la taxe lui incombant serait d'autant plus forte que l'actif successoral serait plus élevé.

Heureusement, il nous est permis d'espérer que cette nouvelle taxe, et, avec elle, les impôts nouveaux proposés par M. Caillaux (1) n'auront pas devant les

---

(1) Parmi les nouveaux impôts proposés par M. Caillaux, il est curieux de relever la taxe créée au profit du Trésor sur les chiens; cette taxe est, en effet, progressive : partant de 1 fr. 50 par chien de garde et 7 fr. par chien de chasse ou de luxe quand le propriétaire a moins de cinq chiens, elle s'élève à 50 fr. par chien lorsqu'il s'agit d'une meute de plus de vingt-cinq chiens.

Chambres le succès qu'espérait leur auteur. La commission du budget de 1910 nommée par la Chambre le 29 juin (président : M. Berteaux; rapporteur : M. Doumer) et celle nommée par le Sénat le 1er juillet (président : M. Rouvier; rapporteur, nommé le lendemain seulement : M. Gauthier) se montrent hostiles à ces propositions. Enfin, la chute du ministère Clémenceau, le 20 juillet 1909, et son remplacement par un ministère Briand, avec M. Cochery comme ministre des finances, font encore modifier ces divers projets.

Ainsi que nous étions en droit de le prévoir, ainsi que la nomination de M. Doumer, comme rapporteur le faisait présumer, le nouveau ministre abandonne les taxes sur le capital successoral. Cependant, il ne renonce pas à se procurer de nouvelles ressources au moyen des mutations par décès. Ces ressources ne résulteraient pas d'une augmentation générale du tarif, mais de l'adoption de deux ou trois principes empruntés à d'anciennes propositions : majoration du tarif pour les successions en ligne directe échues à des petits-enfants ou arrière-petits-enfants; application d'un droit plus élevé que celui des personnes non parentes à toute la portion de succession qu'un héritier recueille en vertu d'une disposition testamentaire en plus de sa part légitime (legs de quotité disponible, par exemple, à l'un des enfants ou à l'aîné, comme il est couramment fait dans le midi de la France); surtaxe payée par l'héritier unique qui ne porterait pas sur les successions échues à une nombreuse famille; remaniements légers des tarifs destinés à corriger certaines anoma-

lies depuis longtemps signalées, aucune augmentation ne portant sur les petites successions (1).

Cette proposition étant actuellement soumise aux Chambres, nous ne pensons pas devoir insister à son sujet. Nous espérons toutefois que nos tarifs, déjà trop élevés à notre point de vue, ne subiront pas de nouvelles aggravations.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Après avoir indiqué les différents tarifs étrangers et les projets de réforme les plus récents, nous pouvons nous demander maintenant ce que vaut notre système français. Seule, l'Angleterre impose plus lourdement que nous les mutations par décès; l'Allemagne nous suit depuis sa loi d'Empire de 1906, et enfin d'autres États perçoivent des taxes modérées. En France, c'est à peine si quelques économistes osent entrer en lutte contre les aggravations de tarifs. M. Paul Leroy-Beaulieu nous dit bien avec raison que les taxes sur les successions ne devraient pas dépasser une année du revenu, c'est-à-dire 4 ou 5 % au maximum, rétribuant ainsi largement l'Etat du service qu'il rend en assurant la sécurité des transmissions; il ajoute toutefois qu'il paraît juste d'exiger des héritiers éloignés, et à plus forte raison des étrangers, un sacrifice plus considérable que des héritiers

(1) Journaux du 25 août 1909 (*Écho de Paris*, *Journal*, etc.). Au sujet de l'impôt sur les fils uniques, voir la proposition de la *Revue de l'Enregistrement*, cahier de novembre 1908, art. 4693.

proches, mais que ce sacrifice devrait lui aussi être en tous cas assez réduit (1). Bien au contraire, les préoccupations actuelles, comme nous le montrent les récents projets insérés dans les lois de finances, poussées par les déclamations des spoliateurs et les déficits si fréquents de nos budgets, tendent à faire croître la production de l'impôt successoral dont l'assiette est si facile à établir.

Admettrait-on même le principe de progression, on peut, néanmoins, tirer diverses conclusions de nos tarifs actuels. Et d'abord, s'il est vrai que les taxes portant sur la ligne directe ne soient pas, dans les premières tranches du moins, trop empreintes d'exagération, la limite de progression est trop reculée. En outre, les proches de la ligne collatérale (frères, neveux) sont trop lourdement imposés, leur fortune personnelle ayant, en général, une même source que celle qui leur échoit.

Enfin, l'augmentation de 0 fr. 50 par tranche, qui se produit régulièrement, quelle que soit la parenté (sauf pour les quatre premières tranches des mutations en ligne directe et la première de celles entre époux) est préjudiciable aux héritiers proches, puisqu'elle quintuple les droits de la première tranche en ligne directe, qu'elle triple presque ceux entre époux, tandis qu'elle n'augmente que du tiers ceux entre étrangers. Pour être conforme au but que semblait désirer la loi, cette augmentation n'aurait dû être que de 0 fr. 10 par tranche en ligne directe et entre époux,

---

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la sc. des finances*, t. I, p. 621.

de 0 fr. 25 entre frères et sœurs, oncles et neveux, pour s'élever à 0 fr. 50 dans les autres cas.

Au reste, la véritable égalité des taxes ne saurait résulter que d'un tarif proportionnel. Certes, il ne serait pas injuste d'aboutir à la création d'un tarif progressif, par suite de la déduction d'un actif fixe exempt de toute taxe. Mais on ne peut comprendre que l'arbitraire qui préside à nos tarifs successoraux actuels puisse s'allier au principe constitutionnel d'égalité des charges qui doivent être réparties équitablement entre tous les citoyens d'une même nation.

ANNEXE N° I

Comparaison entre les anciens tarifs soumis aux décimes et les nouveaux tarifs exempts de décimes.

I. Mutations a titre onéreux

	Anciens Tarifs			Nouveaux Tarifs Loi du 22 avril 1905 art. 1 et 2	
	Principal	Décimes	Total		
	p. 100		p. 100	p. 100	
Echanges d'immeubles ruraux voisins	0 20	0 05	0 25	0 20	reste soumis aux décimes
Autres échanges	3 50	0 88	4 38	4 50	sans décimes
Soultes d'échanges et ventes d'immeubles	5 50	1 38	6 88	7 »	—

II. Mutations a titre gratuit

1° Par décès (successions)

	Anciens Tarifs			Nouveaux Tarifs Lois des 25 février 1901 art. 2 et 30 mars 1902, art. 10	
	Principal	Décimes	Total		
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	
1° Ligne directe	1 »	0 25	1 25	1 » à 5 »	sans décimes
2° Entre époux	3 »	0 75	3 75	3 75 à 9 »	—
3° Entre frères et sœurs	6 50	1 63	8 13	8 50 à 14 »	—
4° Entre oncles et tantes et neveux ou nièces	6 50	1 63	8 13	10 » à 15 »	—
5° Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces et cousins-germains	7 »	1 75	8 75	12 » à 17 50	—
6° Entre parents au delà du 4e degré	8 »	2 »	10 »	14 » à 19 50	—
7° Entre parents (autrefois au delà du 12e degré, actuellement au delà du 6e degré) et entre étrangers	9 »	2 25	11 25	15 « à 20 50	—
Tarif d'exception, proportionnel : dons charitables.	9 »	2 25	11 25	9 »	—

2° Entre vifs (donations)

	Anciens Tarifs			Nouveaux Tarifs Loi du 25 janvier 1901 art. 18	
	Principal	Décimes	Total		
I. *Donations par contrat de mariage.*	p. 100		p. 100	p. 100	
1° Ligne directe { meubles ..	1 25	0 32	1 57	2 »	sans décimes
1° Ligne directe { immeubles	2 75	0 69	3 44		
2° Entre frères et sœurs, meubles et immeubles....	4 50	1 13	5 63	7 »	—
3° Entre oncles et tantes et neveux ou nièces.....	4 50	1 13	5 63	8 »	—
4° Entre grands-oncles et grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins-germains. .	5 »	1 25	6 25	9 »	—
5° Entre parents au delà du 4e degré	5 50	1 38	6 88	10 »	—
6° Entre parents (autrefois au delà du 12e degré, actuellement au delà du 6e degré) et entre étrangers	6 »	1 50	7 50	11 »	—
II. *Donations hors contrat de mariage.*					
1° Ligne directe { meubles ..	2 50	0 63	3 13	3 50	—
1° Ligne directe { immeubles	4 »	1 »	5 »		
2° Entre époux { meubles .	3 »	0 75	3 75	5 »	—
2° Entre époux { immeubles	4 50	1 13	5 63		
3° Entre frères et sœurs, meubles et immeubles....	6 50	1 63	8 13	9 »	—
4° Entre oncles et tantes et neveux ou nièces.....	6 50	1 63	8 13	10 »	—
5° Entre grands-oncles et petits-neveux et entre cousins-germains	7 »	1 75	8 75	11 »	—
6° Entre parents au delà du 4e degré.....	8 »	2 »	10 »	12 »	—
7° Entre parents (autrefois au delà du 12e degré, actuellement au delà du 6e degré) et entre étrangers	9 »	2 25	11 25	13 50	—
Tarifs exceptionnels :					
Partages d'ascendants { meubles.....	1 »	0 25	1 25	1 70	—
Partages d'ascendants { immeubles ..	1 50	0 38	1 88		
Dons charitables.....	9 »	2 25	11 25	9 »	—

ANNEXE N° II

Statistique du nombre des successions déclarées en l'année 1907 (1).

En l'année 1907, la valeur des successions déclarées s'est élevée à la somme de..... 5.882.469.642 fr.

D'où déduction faite d'un passif justifié de..... 420.626.303 fr.

Il reste un excédent actif net de 5.461.843.339 fr.

L'ensemble des valeurs successorales déclarées a fait l'objet de 461.921 successions se divisant en :

348.881 successions ne comportant pas de déductions de passif;

52.693 successions se soldant par excédent d'actif.

15.347 successions négatives, c'est-à-dire ayant excédent de passif.

Il y eut donc 348.881 + 52.693 = 401.574 successions positives.

(1) *Bull. de statist. de l'Enregistrement*, 1908, p. 166.

CLASSEMENT DES SUCCESSIONS POSITIVES

d'après l'importance de leur actif net

				Nombre	Sommes
de	1f	à	500f	116.323	27.686.273f
de	501	à	2.000	106.807	135.161.531
de	2.001	à	10.000	114.695	562.248.134
de	10.001	à	50.000	47.967	1.014.215.497
de	50.001	à	100.000	7.703	532.420.963
de	100.001	à	250.000	5.018	776.396.189
de	250.001	à	500.000	1.713	602.865.879
de	500.001	à	1.000.000	814	579.240.211
de	1.000.000	à	2.000.000	360	501.585.516
de	2.000.000	à	5.000.000	134	389.140.686
de	5.000.000	à	10.000.000	33	234.476.609
de	10.000.000	à	50.000.000	7	106.405.851
au-dessus de			50.000.000	0	» » »
Totaux.....				401.574	5.461.843.339

Si nous recherchons comment les parts se sont réparties entre les divers degrés de successibles, nous trouvons :

	Parts	Valeur totale
Ligne directe.....	677.315	3.622.337.199
Entre époux	156.957	519.001.821
Ligne collatérale	254.353	1.066.653.364
Personnes non parentes ..	35.501	232.968.422

ANNEXE N° III

Statistique des parts successorales soumises aux droits progressifs.

ANNÉE 1908 (1)

CATÉGORIES DE PARTS	NOMBRE de parts	IMPORTANCE des parts	DROITS constatés	PROPORTION des parts de chaque catégorie	
				En nombre	En valeur
Parts comprises entre :		fr.	fr. c.	p. 100	p. 100
1f et 500f...	606.065	111.728.211	4.001.639 57	53,914	2,06
501 et 2.000 ...	272.436	304.229.841	11.216.432 02	24,235	5,59
2.001 et 10.000 ...	172.042	798.884.437	33.421.169 10	15,305	14,68
10.001 et 50.000 ...	56.430	1.181.532.663	54.099.190 99	5,020	21,72
50.001 et 100.000 ...	9.001	608.641.512	26.687.589 32	0,802	11,19
100.001 et 250.000 ...	5.378	802.942.211	35.555.150 75	0,478	14,76
250.001 et 500.000 ...	1.766	573.111 349	24.353.376 67	0,158	10,53
500.001 et 1.000.000 ...	675	431.094.157	20.959.628 40	0,060	7,92
1.000.000 et 2,000.000 ...	231	314.348.078	14.639.718 67	0,020	5,78
2.000.000 et 5.000.000 ...	80	236.461.995	15.230.614 87	0,007	4,35
5.000.000 et 10.000.000 ...	12	77.239.707	5.905.532 90	0,001	1,42
10.000.000 et 50.000.000 ...	»	743.945	33.612 10	»	»
Parts sup^{es} à 50.000.000...	»	2.700	135 »	»	»
TOTAUX.....	1.124.126	5.440.960.806	246.103.790 36	100 »	100 »

(1) *Bull. de statistique et de législ. comparée de l'adm. de l'Enregist.*, vol. XII, 1908, p. 181.

VU :
Le Doyen de la Faculté de Droit
de l'Université de Dijon,
E. BAILLY.

VU :
P. LOUIS-LUCAS.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Recteur de l'Académie de Dijon,
E. BOIRAC.

BIBLIOGRAPHIE

Outre les traités généraux de droit civil de :
MM. Aubry et Rau, 5e édit., Paris, 1897;
Baudry-Lacantinerie, 8e édit., Paris, 1904;
Beudant, Paris, 1896;
Planiol, 3e édit., Paris, 1904-1905;
les recueils de législation et de jurisprudence :
Dalloz, Sirey et Pandectes françaises,
et les Instructions générales et Circulaires de l'administration de l'Enregistrement :

Accarias, Précis de droit romain, 4e édit., Paris, 1886-1891.
Adam Smith, La Richesse des nations, Paris, 1843.
Baudry-Lacantinerie et Wahl, Des successions, Paris, 1905.
Besson (E.), La Réforme fiscale des successions, des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit, Paris, 1901.
Bulletins de statistique et de législation comparée du ministère des finances (cahiers mensuels).
Bulletins..... de l'administration de l'Enregistrement (vol. annuel).
De Cérenville, Les Impôts en Suisse, Lausanne et Paris, 1898.
Championnière et Rigaud, Traité des droits d'enregistrement, Paris, 1851.
Demante, Principes de l'enregistrement, 4e édit., Paris, 1888.
Dumoulin, Les Coutumes générales et particulières de la France et des Gaules, Paris, 1625.
Garnier, Répertoire général de l'Enregistrement, 7e édition, Paris, 1890 (et son supplément, vo Succession).
— Répertoire périodique (Revue mensuelle, R. P.).
Girard, Manuel de droit romain, 4e édit., Paris, 1906.
Journal officiel, Documents parlementaires concernant les diverses lois d'enregistrement et notamment la loi du 25 février 1901.

Laviron (J.), Mesures contre la fraude en matière d'impôts sur les mutations par décès, thèse, Paris, 1904.

Leroy-Beaulieu (Paul), Traité de la science des finances, 7e édit., Paris, 1906.

Lyon-Caen et Renault, Manuel de droit commercial, 8e édit., Paris, 1906.

Maguéro (Ed.), Théorie de l'impôt sur les successions, thèse, Rennes, 1881.

— Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque, Paris, 1898, et Supplément, 2e édit., Paris, 1906.

— Revue de l'Enregistrement, faisant suite audit traité (cahiers mensuels, R. E.).

— Code-manuel de l'Enregistrement, 4e édit., Paris, 1901, et 1er supplément de 1906.

Naquet, Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2e édit., Paris, 1899.

Paravicini, L'Usufruit et la nue propriété en droit fiscal (législation du 22 frimaire an III; sa refonte par la loi du 25 février 1901, art. 13), thèse Montpellier, 1905.

Petit, Traité élémentaire de droit romain, 4e édit., Paris, 1903.

Picot (Ch.), Etude sur le régime fiscal des successions en Angleterre, Paris, 1899.

Pothier, Traité des fiefs, nouvelle édition, par M. Buguet, Paris, 1861.

Say (Léon), Dictionnaire de l'économie politique, Paris, 1891.

Serrigny, Droit public et administratif romain, Paris, 1862.

Stourm (René), Systèmes généraux d'impôts, 2e édit., Paris, 1905.

Wahl (Albert), De l'impôt sur les mutations par décès, thèse de droit romain, Paris, 1886.

— Traité de droit fiscal, Paris, 1906.

Vigié, Etude sur les impôts indirects romains, Paris, 1881.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 5
SECTION I. — Système du droit romain 9
§ 1. — Historique de la *vicesima hereditatum* 10
§ 2. — Assiette 13
§ 3. — Recouvrement de l'impôt 21
SECTION II. — Système de notre ancien droit 24
§ 1. — Le droit de relief ou de rachat 27
§ 2. — Le droit de centième denier 30
SECTION III. — Droit intermédiaire 32

PREMIÈRE PARTIE

Législation antérieure à 1901 33

SECTION I. — Des droits auxquels sont soumises les mutations par décès 35
§ 1. — Cas où il y a transmission par décès 36
§ 2. — Biens et droits soumis à l'impôt sur les mutations par décès 39
SECTION II. — Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis, et de l'expertise 41
§ 1. — Meubles 42
§ 2. — Immeubles 45
SECTION III. — Des délais pour l'enregistrement des déclarations 48
SECTION IV. — Des bureaux où doivent être souscrites les déclarations 53
§ 1. — Nécessité et forme des déclarations 53
§ 2. — Bureaux compétents pour recevoir les déclarations.. 58
SECTION V. — Du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter 58
SECTION VI. — Des peines pour défaut de déclaration dans les délais, omissions et fausses estimations 65
§ 1. — Des déclarations hors délai 67

§ 2. — Des omissions et fausses estimations et de l'expertise 69
A. Des omissions 72
B. Des fausses estimations et de l'expertise 77
Section VII. — Des droits acquis et des prescriptions 82
Section VIII. — De la fixation des droits 87

DEUXIÈME PARTIE

La Réforme de 1901 97

CHAPITRE I. — De la déduction du passif héréditaire 99
Section I. — Portée générale de la loi du 25 février 1901 et déductions qu'elle autorise 115
§ 1. — La dette doit résulter d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt 117
§ 2. — La dette doit exister à la charge personnelle du défunt, au jour de l'ouverture de la succession 121
§ 3. — Pouvoir d'appréciation du receveur 125
Section II. — Maintien et extension des déductions antérieurement autorisées 129
§ 1. — Reprises 130
§ 2. — Usufruit 133
§ 3. — Mandat, bail, dépôt 134
§ 4. — Hypothèses diverses 136
Section III. — Exceptions au principe de la déduction des dettes 141
§ 1. — Dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession 142
§ 2. — Dettes au profit d'héritiers et de personnes interposées 143
§ 3. — Dettes reconnues par testament 150
§ 4. — Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée 151
§ 5. — Dettes garanties par titres passés ou biens situés à l'étranger 153
§ 6. — Dettes prescrites 158
Section IV. — Formes de la justification du passif. Moyens de contrôle et sanctions 159
§ 1. — Formes de la justification du passif 160
A. Dettes résultant de titres authentiques ou d'actes sous seing privés 160
B. Dettes commerciales 164
C. Attestations du créancier 167
§ 2. — Moyens de contrôle et sanctions 170
CHAPITRE II. — Le tarif progressif 177
Section I. — Des diverses quotités de droits 189
§ 1. — Tarif progressif 189
§ 2. — Tarif proportionnel : legs de bienfaisance 194

Section II. — Liquidation des droits 203
CHAPITRE III. — Autres modifications 215
Section I. — Nouveau mode de perception des droits 215
Section II. — Bureau compétent pour recevoir les déclarations. 219
Section III. — Nouveau mode d'évaluation de la propriété 224
§ 1. — Propriété mobilière 224
I. Meubles corporels 224
II. Fonds de commerce 227
III. Valeurs mobilières 228
A. Justifications requises pour le transfert des titres 229
B. Obligation imposée aux dépositaires ou détenteurs .. 231
C. Sommes dues par les comgagnies d'assurances sur la vie 236
D. Sanctions de l'article 15 237
§ 2. Propriété immobilière 238
Section IV. — Nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit 243
§ 1. — Le principe admis en 1901 546
§ 2. — Justifications et sanctions 250

CONCLUSION

Appréciation de la réforme. — La progression . 257

I. La progression impôt général 259
II. Le principe successoral et la progression 267
III. Les récents projets de taxes successorales 278
1° Le projet de budget pour 1909 (M. Doumer) 279
2° Le projet de budget pour 1910 (MM. Caillaux et Cochery) 284
Conclusion générale 297

Annexe I. — Comparaison entre les anciens tarifs soumis aux décimes et les nouveaux tarifs exempts de décimes 299
Annexe II. — Statistique des successions déclarées en 1907 301
Annexe III. — Statistique des recettes successorales (droits constatés et recouvrés) en 1906 303
Bibliographie 305

DIJON, IMP. EUGÈNE JACQUOT